

**Abgrenzung zwischen
gewerblicher und freiberuflicher
Tätigkeit im
Einkommen- und Gewerbesteuerrecht**

Karl Herwig Schettler

1972

D i s s e r t a t i o n ,

vorgelegt der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen
Fakultät der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz

Abgrenzung zwischen
gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit
im Einkommen- und Gewerbesteuerrecht

Karl Herwig Schettler

München 1972

Berichterstatter: Prof. Dr. Adolf Grass
Prof. Dr. Peter Schneider

Tag der mündlichen Prüfung: 7. Februar 1972

UNI-Druck, München 13, Amalienstraße 85



UNSAT

RENTAL TAX

RENTAL TAX

MEINEN ELTERN

INHALT

ERSTER TEIL

Vorfragen

	Seite
1. Abschnitt: Die Begriffe der freiberuflichen und gewerblichen Tätigkeit im Einkommensteuergesetz und Gewerbesteuergesetz	1
2. Abschnitt: Die Gliederung im Einkommensteuergesetz ..	2
3. Abschnitt: Der Begriff der Selbständigkeit	3
4. Abschnitt: Der Rechtscharakter der Gewerbesteuer und Einkommensteuer	4
5. Abschnitt: Zur Problematik der Abgrenzung	6
6. Abschnitt: Die praktischen Auswirkungen	7

ZWEITER TEIL

Die Abgrenzung

Erstes Kapitel

Die Kennzeichen der freien Berufe und Gewerbebetriebe in Rechtsprechung und Literatur

1. Abschnitt: Die Tatbestände der §§ 18 Abs.1 Ziff.1 EStG und 1 Abs.1 GewStDV und ihre Auslegung ..	9
1) Die freien Berufe	9
a) Die wissenschaftliche Tätigkeit	10
b) Die künstlerische Tätigkeit	13
c) Die schriftstellerische Tätigkeit	16
d) Die unterrichtende und erzieherische Tätigkeit	17
e) Die "ähnlichen Berufe"	18
f) Abgrenzungen im Bereich der fortwirkenden Vervielfältigungstheorie	21

	Seite
g) Zusammentreffen von gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit	24
2) Die Gewerbebetriebe	29
2. Abschnitt: Gemeinsame Merkmale der freien Berufe	33
1) Das Auftreten nach außen	36
2) Kein Gewinnstreben und keine kaufmännische Grundlage bei den freien Berufen?	39
3) Zur Frage des Betriebsvermögens	41
4) Die Abwälzung von Investitionen und Steuern auf die Konsumenten	43
5) Die Vorbildung	44
6) Die schöpferische Befähigung	45
7) Die geistige Tätigkeit	46
8) Die eigene, persönliche Leistung	48
9) Die höchstpersönliche Leistung	50
10) Berufsethos und Standesrecht	51
11) Die Verkehrsanschauung	53
12) Zusammenfassende Darstellung	54

Zweites Kapitel

Die geschichtliche Entwicklung

1. Abschnitt: Die Entwicklung der freien Berufe	57
2. Abschnitt: Der geschichtliche Hintergrund des Begriffs "Gewerbe"	58
3. Abschnitt: Die Entwicklung der Gewerbesteuer im Hinblick auf die Besteuerung der freien Berufe	59

Drittel Kapitel

Seite

Die Entlehnung des Begriffs "Gewerbebetrieb" aus anderen Gesetzen	62
--	----

Viertes Kapitel

Die Möglichkeit einer negativen oder positiven Abgrenzung der freien Berufe von den Gewerbebetrieben

1. Abschnitt: Die negative Abgrenzung im geltenden Recht ...	67
2. Abschnitt: Der Zweck einer positiven Abgrenzung.....	68
3. Abschnitt: Die Möglichkeit einer klaren gesetzlichen Abgrenzung	71
4. Abschnitt: Freie Berufe als Unterfall gewerblicher Betätigung	76

Fünftes Kapitel

Zur Rechtmäßigkeit von § 18 EStG

1. Abschnitt: Zum Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung	80
2. Abschnitt: Das Privileg der freien Berufe und Art. 3 GG ...	82

Sechstes Kapitel

Überlegungen de lege ferenda

1. Abschnitt: Die Einführung der Gewerbesteuer für freie Berufe	85
2. Abschnitt: Die Einführung einer Berufssteuer	86
3. Abschnitt: Die Gewerbesteuer in der Zukunft	87

ZUSAMMENFASSUNG	91
-----------------------	----

LITERATUR	93
-----------------	----

ERSTER TEIL

V O R F R A G E N

1. Abschnitt: Die Begriffe der freiberuflichen und gewerblichen Tätigkeit im Einkommen- und Gewerbesteuergesetz

In der vorliegenden Arbeit soll der Versuch unternommen werden, die freien Berufe vom Gewerbebetrieb auf dem Gebiet des Einkommen- und Gewerbesteuerrechts abzugrenzen. Zu diesem Thema gibt es verhältnismäßig wenig Literatur. Die Fülle der Entscheidungen des Bundesfinanzhofes beweist aber, wie wichtig und auch problematisch eine solche Abgrenzung ist, befaßt sich jedoch natürlich nur mit Einzelfällen, die unter das Gesetz subsumiert werden. Wissenschaftliche Untersuchungen sind nur spärlich vorhanden. Zweck der vorliegenden Arbeit soll es sein, beide Begriffe zu untersuchen und einander gegenüberzustellen.

Die beiden Begriffe treten nicht nur im Einkommen- und Gewerbesteuerrecht, sondern auch im übrigen Steuerrecht und darüberhinaus im öffentlichen Recht (z.B. in der Gewerbeordnung) auf. Die Volkswirtschaftslehre befaßt sich ebenfalls mit ihnen.

Bei der Untersuchung der beiden Begriffe ist zunächst vom Gesetz auszugehen. Dabei ist auffallend, daß das Gewerbesteuergesetz, das ja die Besteuerung der Gewerbebetriebe regelt, den Begriff des Gewerbes nicht definiert, sondern ihn als bekannt voraussetzt. Eine Definition findet sich aber in § 1 Abs.1 GewStDV. Dort heißt es:

"Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinne des Einkommensteuerrechts anzusehen ist. Die Gewinnabsicht (das Streben nach Gewinn) braucht nicht Hauptzweck der Betätigung zu sein. Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im übrigen gegeben sind,

auch dann vor, wenn das Streben nach Gewinn (die Gewinnabsicht) nur ein Nebenzweck ist."

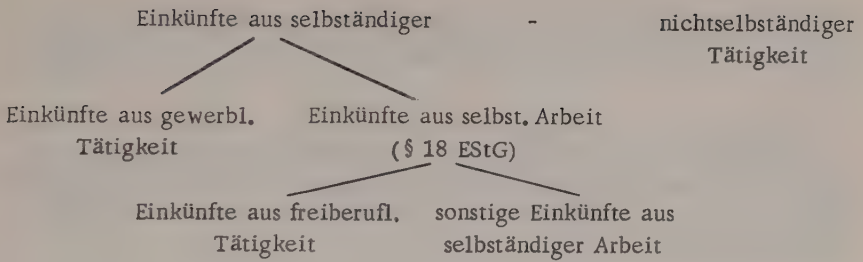
Was unter einem freien Beruf zu verstehen ist, definiert § 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG:

"Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu der freiberuflichen Tätigkeit gehören die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, die selbständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer (vereidigten Bücherrevisoren) Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnlicher Berufe. Ein Angehöriger eines freien Berufs im Sinne der Sätze 1 und 2 ist auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient; Voraussetzung ist, daß er auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird. Eine Vertretung im Fall vorübergehender Verhinderung steht der Annahme einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit nicht entgegen."

Diese beiden Legaldefinitionen, die hier der Übersicht halber nebeneinandergestellt wurden, bilden die Grundlage für die Abgrenzung.

2. Abschnitt: Die Gliederung im Einkommensteuergesetz

Das Einkommensteuergesetz gliedert die Einkünfte u. a. in solche aus nichtselbständiger und solche aus selbständiger Tätigkeit. Nur die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit interessieren hier. Sie zerfallen in Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit (§ 15 EStG) und aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG). Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Zur Übersicht läßt sich also folgendes Schaubild aufstellen:



3. Abschnitt: Der Begriff der Selbständigkeit

Selbständigkeit ist der gewerblichen und der freiberuflichen Tätigkeit gemeinsam.

Sie ist Voraussetzung, damit überhaupt eine gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit vorliegt. Aus diesem Grund ist es notwendig, zunächst zu klären, wann eine Tätigkeit selbständig ausgeführt wird und wann nicht.

Die preußische Gewerbeordnung vom 17.1.1845 hat den Begriff der Selbständigkeit dahingehend formuliert, daß derjenige selbständig ist, der für eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung die Tätigkeit ausübt (vgl. § 16). Beide Merkmale sind auch heute noch wesentlich.

Als selbständig wird eine Tätigkeit auch heute angesehen, wenn sie auf eigene Rechnung und Gefahr ausgeübt wird. Negativ kann gesagt werden, daß nicht selbständig ist, wer in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist. Das Umsatzsteuergesetz hat in § 2 Abs.2 Ziff.1 die Selbständigkeit dahin abgegrenzt, daß nicht selbständig ist, wer in das Unternehmen eines anderen derart eingegliedert ist, daß er den Weisungen des Unternehmers (§ 2 Abs.1 S.1) zu folgen verpflichtet ist.

Diese negative gesetzliche Definition ist die einzige in den geltenden Steuergesetzen. Sie hat für die Einkommensteuer deshalb eine besondere Bedeutung, weil aus § 1 Abs.4 LStDV hervorgeht, daß die Frage der Selbständigkeit für die Lohnsteuer und die Umsatzsteuer einheitlich zu entscheiden ist. Hieraus ergibt sich, daß es für die Frage der Selbständigkeit nicht auf das Außenverhältnis, sondern auf das Innenverhältnis ankommt.

Dabei ist nicht entscheidend, ob hinter dem, der tätig wird, ein anderer steht, der ihm nachher die Haftung abnimmt oder ihn wirtschaftlich deckt¹⁾.

Der Selbständige ist nicht von einem Geschäftsherrn abhängig. Er trägt selbst die Verantwortung und kann auch seine Arbeit und Zeit selbst einteilen. Dem Wagnis und Risiko des Unternehmers kommt eine besondere Bedeutung zu²⁾.

Nach Abschn. 11 Abs. 2 GewStR ist die Frage nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse zu klären; auf die Bezeichnung kommt es nicht an. Dabei werden die für und gegen die Selbständigkeit sprechenden Gesichtspunkte gegeneinander abgewogen; die gewichtigeren Merkmale geben den Ausschlag.

Der Frage der Weisungsbefugnis kommt die entscheidende Bedeutung zu³⁾. Ein nichtselbständig Tätiger ist in den Betrieb seines Auftraggebers so eingegliedert, daß er dessen Weisungen insbesondere hinsichtlich Art, Ort und Zeit der Dienstleistung Folge zu leisten hat. Deshalb kommt es weniger auf das Maß der Entscheidungsfreiheit an als vielmehr darauf, ob diese Entscheidungsfreiheit auf Weisungen des Auftraggebers oder auf eigener Machtvollkommenheit beruht⁴⁾.

Weil es auf die gesamten Umstände ankommt, lassen sich begrifflich feste Grenzen nicht ziehen.

4. Abschnitt: Der Rechtscharakter der Gewerbesteuer und Einkommensteuer

Die Abgrenzung der freien Berufe von den Gewerbebetrieben ist vor allem wegen der Gewerbesteuer bedeutsam.

1) Popitz, Komm. zum UStG, S. 299

2) vgl. Popitz, aaO, S. 299 ff.; Abschn. 11, Abs. 1, 4 GewStR; BFH-Urt. v. 1. 8. 1957 IV 399/55 U in BStBl. III, S. 355 und v. 7. 11. 1957 IV 668'/55 U in BStBl. 1958 III, S. 34 (37)

3) BFH-Urt. v. 3. 10. 1961 I 200/59 S in BStBl. III, S. 567

4) Littmann, Tz. 28, 29 zu § 18 EStG

Die Gewerbesteuer gehört zu den direkten Steuern, denn das Steuersubjekt muß in seiner Eigenschaft als Inhaber des Gewerbebetriebs die Steuer entrichten.

Man bezeichnet gemeinhin die Gewerbesteuer als Real-, Sach-, Ertrag- oder Objektsteuer. Die Bezeichnung "Sachsteuer" ist schief, denn ein Gewerbebetrieb ist keine Sache, sondern der Inbegriff von Gegenständen. Die Begriffe "Realsteuer" und "Ertragsteuer" sind zu allgemeine Ausdrücke, als daß sie zur Kennzeichnung der Gewerbesteuer herangezogen werden könnten.

Am besten ist der Begriff "Objektsteuer" verwendbar. Die Gewerbesteuer besteuert das Objekt, oder - besser - objektiviert das Gewerbe und betrachtet es unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen¹⁾. Es wird, gemäß der der Einkommensbesteuerung zugrunde liegenden Quellentheorie, eine einzelne Quelle (eben das Objekt) genommen und besteuert. Dabei wird - im Gegensatz zur Einkommensteuer - auf persönliche Verhältnisse des Steuerschuldners keinerlei Rücksicht genommen²⁾.

Der Gewerbesteuer als Objektsteuer ist hier die Einkommensteuer als typische Personalsteuer gegenüberzustellen. Sie faßt alle Erträge im Einkommen einheitlich zusammen und besteuert dieses nach einheitlichen Gesichtspunkten gemäß der persönlichen Leistungsfähigkeit, ohne zu untersuchen, aus welchen Quellen das Einkommen fließt.

Für die Gewerbesteuer ist die Bezeichnung "Objektsteuer" insofern nicht ganz unproblematisch, als nicht nur das Objekt als solches (wie bei der Grundsteuer) besteuert wird, sondern auch etwa der Gewerbeertrag, der auf einen Vorgang, den Erwerbsprozeß des Gewerbetreibenden, zurückgeht³⁾. Allerdings wird der Ertrag des Unternehmens in seinem objektiven Umfang festgestellt⁴⁾. Es ist ferner zu beachten, daß mit "Objektsteuer" hauptsächlich der Gegensatz zur Einkommensteuer, wie er schon dargestellt wurde, gemeint ist.

1) Grass in Steuer-Kongreß-Report 1965, S. 122

2) Eckhardt in BB 1965, S. 133; Müthling, Anm. 1 zu § 2 Gew. StG

3) Timmerbeil S. 18, 19

4) Müthling, aaO

Die Gewerbesteuer soll Wirtschaftsobjekte besteuern. Ihr Sinn ist, "fundiertes" Einkommen stärker als unfundiertes steuerlich zu belasten. Beim Vorhandensein eines Fundus wird eine erhöhte steuerliche Leistungsfähigkeit angenommen, denn der Fundus gewährleistet einen Ertrag und ergibt dadurch eine größere Leistungsfähigkeit⁵⁾. Inwieweit der Objektcharakter zur Abgrenzung gegenüber den freien Berufen verwendbar ist, soll an späterer Stelle untersucht werden.

Eine weitere Besonderheit dieser Steuer ist, daß sie Kostenbestandteil ist (sog. "Kostensteuer")⁶⁾, also bei der Kalkulation der Gesteungskosten berücksichtigt wird. Letztlich wird sie auf den Verbraucher überwältzt. Dadurch ist der Gewerbetreibende gegenüber dem Freiberufler im Nachteil, der - bei gleichem Gewinn - seine Leistungen billiger anbieten kann. Die Abgrenzung beider Tätigkeiten hat deshalb auch eine rein praktische Auswirkung auf die Kalkulation.

5. Abschnitt: Zur Problematik der Abgrenzung

Die Verwaltung wie die Rechtsprechung prüfen, wenn zweifelhaft ist, ob der selbständige Steuerpflichtige als Gewerbetreibender anzusehen ist, zuerst § 18 EStG. Ergibt sich, daß § 18 EStG nicht anwendbar ist, dann wird der Steuerpflichtige als Gewerbetreibender behandelt.

Es gibt Berufe, bei denen nicht zweifelhaft ist, daß sie in den Kreis der in § 18 Abs.1 Ziff.1 EStG aufgeführten Tätigkeiten fallen. Es gibt ebenfalls Berufe, die man ohne weitere Untersuchung als Ausübung eines Gewerbes bezeichnen kann. Dazwischen liegt eine große Zahl von Tätigkeiten, bei denen unklar ist, ob sie gewerblicher Art sind. Da § 18 Abs.1 Ziff.1 EStG in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes einschränkend ausgelegt wird, ergibt sich oft, daß kleine selbständig Tätige, die praktisch vermögenslos sind und die auch keine Hilfskräfte haben, Gewerbesteuer bezahlen müssen. Als Beispiel sei hier der vom FG München¹⁾ entschiedene Fall angeführt, wonach ein Fotomodell für Werbe-

5) Timmerbeil S.15; Popitz, Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe, S.158

6) vgl. Lenski-Steinberg, Anm.6 zu § 1 GewStG.

1) Urteil vom 13.10.1964 III 116-121/63 in EFG 65, S.231

zwecke eine gewerbliche Tätigkeit ausübe²⁾).

§ 11 Abs.2 Satz 1 GewStG bringt zwar einen Freibetrag von 7 200, -- DM. Die Härten, die für zahlungsschwache Gewerbetreibende entstehen würden, werden dadurch gemildert. Für eine wissenschaftliche Abgrenzung der beiden Begriffe ist diese Regelung aber bedeutungslos, da sie nur rechnerisch trennt.

6. Abschnitt: Die praktischen Auswirkungen¹⁾

- a) Das wichtigste Privileg der Freiberufler ist, daß sie keine Gewerbesteuer entrichten müssen.
- b) Sie haben ferner die Vergünstigung des Freibetrags von 5 % der Einnahmen, höchstens 1 200, -- DM, den sie vom Einkommen absetzen können (§ 18 Abs.4 EStG).
- c) Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer und schriftstellerischer Tätigkeit können einem begünstigten Steuersatz unterliegen (§ 34 Abs.4 EStG).
- d) Grund und Boden sind in der Steuerbilanz nicht zu berücksichtigen (§ 4 Abs.1 letzter Satz EStG), und daher auch nicht etwaige darauf entfallende "Entnahme-" bzw. "Veräußerungsgewinne".
- e) Im Umsatzsteuerrecht beträgt die Steuer - abweichend vom Regelsteuersatz von elf v.H. - nur fünfeinhalb v.H. "für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie den Eigenverbrauch aus der Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufes i.S. des § 18 Abs.1 Ziff.1 EStG" (§ 12 Abs.2 Nr.5 UStG 1967). Die der freiberuflichen Tätigkeit entsprechenden Leistungen genießen dieselbe Vergünstigung (aaO, Nr.6).
- f) Es besteht für die Freiberufler kein Bilanzierungszwang trotz Überschreitung bestimmter Gewinn Grenzen (§ 161 AO i. Verb. m. Abschnitt 142 EStR).
- g) Die Rechtsprechung läßt Abschreibungen vom Praxiswert - anders

2) Grass in Steuer-Kongreß-Report 1965, S.121

1) vgl. Schmitz in BP 1965, S.67 und Steuck in StuF 1964, S.250

als beim Firmenwert - zu. (vgl. § 6 Abs.1 Ziff.2 EStG)²⁾.

In der Praxis geht es hauptsächlich darum, ob eine Gewerbesteuerpflicht besteht oder nicht (oben Buchst.a). Dafür ist die Abgrenzung zwischen freiem Beruf und Gewerbebetrieb besonders wichtig.

2) vgl. Hermann-Heuer, Anm. 97b zu § 6 EStG, sowie RFH-Urt. v. 22.12.1927 I A 276/27 in RStBl. 1928, S.49, 52 und BFH-Urt. v. 15.4.1958 I 61/57 U in BSHBl. 1958 III, S.330

ZWEITER TEIL

DIE ABGRENZUNG

Erstes Kapitel

Die Kennzeichen der freien Berufe und Gewerbebetriebe in Rechtsprechung und Literatur

1. Abschnitt: Die Tatbestände der §§ 18 Abs.1 Ziff.1 EStG
und 1 Abs.1 GewStDV und ihre Auslegung

1) Die freien Berufe

Wann eine selbständige Tätigkeit als freiberuflich anzusehen ist, sagt § 18 Abs.1 Ziff.1 EStG. Dort sind zwei Gruppen aufgezählt: Zum einen bestimmte Berufe, die steuerlich als freie Berufe behandelt werden, und zum andern bestimmte Merkmale, die, wenn sie erfüllt sind, die Anerkennung der Tätigkeit als freiberuflich bedeuten.

Nach der Auffassung des BFH¹⁾ kommt es nicht auf die (äußerliche) Berufsbezeichnung, sondern auf die (tatsächliche) Berufstätigkeit an. Es wären sonst auch Tür und Tor zur Umgehung geöffnet. Wenn also ein Architekt eine Tätigkeit als Sachverständiger ausübt, so kann er mit seiner Berufsbezeichnung als Architekt die Vergünstigung als Freiberufler nicht in Anspruch nehmen. Entscheidend ist, ob eine der Tätigkeit eines Architekten ähnliche Tätigkeit wissenschaftlicher Art vorliegt.

Dem § 18 Abs.1 Ziff.1 EStG kann kein Grundsatz in dem Sinne entnommen werden, daß alle Berufe, die gewisse allgemeine Merkmale aufweisen, als freie Berufe angesehen werden müssen²⁾.

1) vgl. z.B. BFH-Urteil v. 4.2.1954 IV 6/53 U in BStBl. III, S.147

2) stRspr., z.B. BFH-Urt. v. 26.7.1963 I 259/59 U in BStBl. III, S.458;
Urt. v. 12.12.1963 IV 54/61 U in BStBl. 1964 III, S.136;
FG Düsseldorf, Urt. v. 29.6.1965 VIII 47/63 U in BFG 65, 567

Der RFH hat allerdings einmal gemeint³⁾, daß die Tätigkeit der im Gesetz aufgeführten freien Berufe - wenn man von denjenigen Berufen absieht, die nur mit der ärztlichen Behandlung zu tun haben - im wesentlichen eine unterstützende und begutachtende sei, und zwar um gewisse Mängel an Rechts- und Sachkenntnissen bei den Personen, die ihre Hilfe in Anspruch nehmen, auszugleichen.

Diese RFH-Entscheidung bezieht sich wohl hauptsächlich auf rechtsberatende Berufe und Sachverständige; sie ist deshalb heute in ihrer Reichweite zu eng, nachdem der Katalog der freien Berufe wesentlich nach anderen Richtungen hin erweitert worden ist.

a) Die wissenschaftliche Tätigkeit

Unter wissenschaftlicher Tätigkeit ist eine hochstehende, besonders qualifizierte Tätigkeit zu verstehen. Nach allgemeinem Sprachgebrauch besteht ein Zusammenhang mit den Disziplinen, die an den Hochschulen gelehrt werden. Dabei kommt es aber nicht darauf an, ob der Berufsträger eine Ausbildung an der Hochschule mit einem Examen abgeschlossen hat^{4) 5)}.

Der BFH hat schon früh in zwei wichtigen Entscheidungen^{5) 6)} Grundsätze aufgestellt, wann eine Tätigkeit als wissenschaftlich i. S. des § 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG anzusehen ist. In dem einen Fall⁵⁾ ging es um einen Steueramtmann a. D., der Vorträge über Steuer- und Rechnungswesen an einer Volkshochschule hielt. Entscheidend ist hier das Niveau der Tätigkeit:

"Eine wissenschaftliche Tätigkeit ist dann gegeben, wenn eine schwierige Frage (Aufgabe) auf Grund wissenschaftlicher Kenntnisse und Erkenntnisse nach wissenschaftlichen Grundsätzen gelöst wird."⁶⁾

Ein Problem wissenschaftlich lösen, heißt, es nach der Art eines Gelehr-

3) Urt. v. 1. 6. 1938 VI 273/38 in RStBl. 1938, S. 842

4) BFH-Urt. v. 4. 2. 1954 IV 6/53 U in BStBl. III, S. 147

5) BFH-Urt. v. 30. 4. 1952 IV 73/52 U in BStBl. III, S. 165

6) BFH-Urt. v. 13. 11. 1952 IV 104/52 U in BStBl. 1953, III, S. 33 (35)

ten unter streng sachlichen und objektiven Gesichtspunkten betrachten. In besonderem Maße ist daher die Forschertätigkeit eine wissenschaftliche Betätigung. Es ist dies die schöpferische Arbeit, die methodisch neue Ziele, Mittel und Wege weist.

Neben der schöpferischen Erkenntnis, die man als die reine Wissenschaft bezeichnen kann, steht die Ausübung dieser reinen Wissenschaft⁷⁾. Darunter ist die Anwendung des aus der Forschertätigkeit hervorgehenden Wissens und Erkennens auf abstrakte und konkrete Vorgänge zu verstehen.

Wissenschaftliche Tätigkeit unterscheidet sich von jeder sonstigen Betätigung dadurch, daß grundsätzliche Fragen oder konkrete Fälle systematisch in ihren Ursachen erforscht, begründet und in einen Verständnisszusammenhang gebracht werden⁸⁾.

Der Begriff ist weit auszulegen. Das rührt daher, daß allgemein der Begriff der schriftstellerischen Tätigkeit weit ausgelegt wird⁹⁾ und es deshalb wenig sinnvoll ist, die wissenschaftliche Tätigkeit, die sich oft mit der schriftstellerischen deckt oder überschneidet, eng zu umgrenzen und sehr strenge Anforderungen zu stellen.

Diesen Ausführungen des BFH lag folgender Sachverhalt zugrunde¹⁰⁾:

Ein Diplom-Ingenieur dozierte an Volkshochschulen, Verwaltungsakademien usw. Er behandelte einen Stoff, der auch an Technischen Hochschulen und Ingenieurschulen behandelt wird. Die Vorträge waren nach Gegenstand, Form und Niveau wissenschaftlich. Der BFH hielt es nicht für wesentlich, auf die Vorbildung der Hörer abzustellen, auch nicht darauf, ob es Ziel der Vorlesungen war, die Hörer zu wissenschaftlicher Tätigkeit zu befähigen.

Beschränkt sich allerdings die Berufstätigkeit nur auf Tatsachendarstellung, dann kann von einer wissenschaftlichen Tätigkeit nicht mehr ge-

7) Meumann, S.621

8) BFH-Urteil v. 13.11.1952 IV 104/52 U aaO

9) s. u. lit. "C"

10) BFH-Urt. v. 24.4.1959 VI 29/59 S in BStBl. III, S.193 (194)

sprochen werden¹¹⁾. Höhere Vorbildung bedeutet für sich allein noch keine wissenschaftliche Tätigkeit. Fehlt die Vorbildung allerdings, dann wird generell eine wissenschaftliche Tätigkeit nicht vorliegen¹²⁾. Ein Übersetzer ist daher kein Wissenschaftler. Ebenso wurde bei einem Erbensucher (Genealogen) entschieden¹³⁾, der unbekannte Erben ermittelt, um sich von diesen gegen ein Erfolgshonorar mit der Durchsetzung der Erbansprüche beauftragen zu lassen. Die Suchtätigkeit beruhte hier lediglich auf Berufserfahrung, zweisemestrigem Hochschulbesuch, zahlreichen Auslandsreisen und Beschäftigung im väterlichen Büro.

Bedeutsam ist in diesem Zusammenhang auch, daß die praktische Berufsarbeit der in § 18 Abs.1 Ziff.1 EStG namentlich aufgeführten freien Berufe i. d. R. nicht der "wissenschaftlichen Tätigkeit" i. S. von § 18 Abs.1 Ziff.1 EStG gleichgestellt werden kann, selbst wenn diese auf wissenschaftlicher Grundlage und Vorbildung beruht¹⁴⁾. Das kommt daher, daß zwischen dem Katalog der namentlich genannten Berufe und der wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit streng zu unterscheiden ist. Beide Gruppen stehen getrennt nebeneinander.

Es ist nun noch auf die Grenzen der wissenschaftlichen Tätigkeit zum Gewerbebetrieb hin einzugehen. Es kommt häufig vor, daß der Inhaber eines Betriebs ein Wissenschaftler ist. Dabei ist aber zu beachten, daß die Tätigkeit dann meist einen kaufmännischen Einschlag hat. Auch wenn sich der Berufsträger wissenschaftlicher Erkenntnisse und Methoden bedient, so ist das nicht immer als wissenschaftliche Tätigkeit anzusehen. Besonders ist das dann nicht der Fall, wenn der Zweck der Arbeit vorwiegend kaufmännischer Art ist¹⁵⁾. Aus diesem Grunde wurde die Tätigkeit eines Werbeberaters im allgemeinen als gewerblich angesehen¹⁶⁾; eine akademische oder wissenschaftliche Tätigkeit ändert an dieser Sachlage nichts. Es bleibt eine kaufmännische Tätigkeit, die

11) BFH-Urt. v. 19.1.1956 VI 465/54 U in BStBl. III, S. 89

12) BFH-Urt. v. 26.7.1963 I 259/59 U in BStBl. III, S. 458

13) BFH-Urt. v. 24.2.1965 I 349/61 U in BStBl. III, S. 263

14) BFH-Urt. v. 20.6.1962 IV 359/61 U in BStBl. III, S. 385

15) RFH-Urt. v. 22.4.1942 VI 69/42 U in RStBl. 42, S. 545

16) BFH-Urt. v. 25.10.1955 I 206/53 U in BStBl. III, S. 386

sich auf irgendein Spezialgebiet (hier die Kundenwerbung) erstreckt. Die Grenzen des freien Berufes sind bei einem kaufmännischen Einschlag überschritten¹⁷⁾.

Ebenso ist es, wenn der Leiter eines größeren gewerblichen Unternehmens über technische und rechtliche Kenntnisse verfügt. Wissenschaftliche Tätigkeit setzt wissenschaftliche Kenntnisse voraus¹⁸⁾. Man muß in solchen Fällen davon ausgehen, daß die wissenschaftliche Tätigkeit in der gewerblichen Tätigkeit aufgeht, wenn sie die Vorbedingung dazu ist¹⁹⁾.

Der Klarheit halber sei hinzugefügt, daß es sich hier nicht um eine echte "gemischte Tätigkeit", von der noch die Rede sein wird, handeln darf, denn dann gelten andere Grundsätze. Es sind dies vielmehr die Grenzfälle, bei denen der Berufsträger eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit ausübt, wobei entweder das Indiz wissenschaftlicher Vorbildung nicht den Ausschlag geben kann, oder das Niveau der Tätigkeit insgesamt wissenschaftlichen Charakter nicht erreicht.

Nach den Grenzfällen zur gewerblichen Sphäre hin bleibt noch die Frage nach der wissenschaftlichen Tätigkeit, die für den Gewerbebetrieb eines Dritten geleistet wird. Wird wissenschaftliche Tätigkeit den kaufmännischen (gewerblichen) Zwecken eines Dritten zur Verfügung gestellt, dann liegen zwei Tätigkeiten vor, die voneinander gänzlich unabhängig sind. Der Wissenschaftler ist Freiberufler, der Dritte Gewerbetreibender.

b) Die künstlerische Tätigkeit

Künstler müssen eigene schöpferische Leistungen erbringen. Darunter sind Leistungen zu verstehen, in denen sich die individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft des Schaffenden widerspiegeln und bei denen neben einer hinreichenden Beherrschung der Technik der betreffenden Kunst eine gewisse künstlerische Gestaltungshöhe gefordert wird.

17) BFH-Urt. v. 27.4.1961 IV 329/58 U in BStBl. III, S.315: die Tätigkeit selbständiger Ärztopaganden ist gewerblicher Art

18) BFH-Urt. v. 12.8.1965 IV 61/61, 100/61, 336/64 U in BStBl. 1965, S.586

19) Kilian in DStR 1962/63, S.279

Hierzu gehört eine persönliche, nicht erlernbare Begabung²⁰⁾. Schöpferische Leistung und künstlerisches (d.h. von Kunstsachverständigen anerkanntes²¹⁾) Niveau sind demnach unerläßliche Voraussetzungen.

Ein Künstler richtet sich nicht allein nach dem Geschmack der Masse; er setzt vielmehr auch seine eigene Begabung und Anschauung ein. Er ist nicht mehr künstlerisch tätig, wenn er nach Anweisungen eines Auftraggebers arbeitet, ihm selbst aber nur geringe Freiheiten gelassen sind²²⁾. So übt ein selbständiger Kameramann, der in der aktuellen Berichterstattung für den Fernsehfunk tätig ist, keine künstlerische Tätigkeit aus. Es kommt hier nicht auf die künstlerische Aussage, sondern entscheidend auf den Nachrichtenwert der Filmberichte an²³⁾.

Bei Fotografen zeigt sich die Problematik der Abgrenzung zum gewerblichen Sektor besonders deutlich. Wenn nur die Wirklichkeit kopiert wird, eine eigenschöpferische Gestaltung aber fehlt, wird künstlerisches Niveau nicht erreicht. Der BFH²⁴⁾ hat hierzu noch ausgeführt:

"Auch das durch die Zuhilfenahme fototechnischer Mittel und Möglichkeiten zustande gekommene Bild kann ein Kunstwerk sein, wenn das Motiv um seiner selbst willen gestaltet und ihm eine sich über die Darstellung der Wirklichkeit erhebende Aussagekraft verliehen wird, oder wenn die technischen Mittel der Fotografie zu einer eigenschöpferischen Bildgestaltung nutzbar gemacht werden."

Die Fotografie ist daher für eine künstlerische Gestaltungshöhe nur bedingt geeignet.

Auf dem musikalischen Sektor verhält es sich ähnlich. Hier wird man

20) BFH-Urt. v. 7. 11. 1963 IV 352/60 U in BStBl. 1964 III, S. 45; BFH-Urtl. v. 11. 7. 1960 V 96/59 S in BStBl. III, S. 453; das letztgenannte Urteil bezieht sich zwar auf Umsatzsteuerrecht, doch kann dessen Begriffsbestimmung auch für § 18 EStG übernommen werden.

21) Müller in Wprg 1954, S. 342

22) BFH-Urt. v. 25. 10. 1963 IV 15/60 U in BStBl. III, S. 598

23) BFH-Urt. v. 17. 12. 1964 IV 223/63 U in BStBl. 1965 III, S. 143

24) BFH-Urt. v. 24. 1. 1963 IV 321/61 U in BStBl. III, S. 216

nicht mehr von künstlerischer, sondern von gewerblicher Tätigkeit sprechen, wenn eine kleinere Tanz- oder Unterhaltungskapelle aufspielt, die damit mehr oder weniger nur ihr Handwerk ausübt. Jedoch steht die künstlerische Leistung im allgemeinen im Vordergrund, wenn ein Musiker in einer Kapelle mitwirkt, deren Darbietungen für Rundfunk- oder Schallplattenaufnahmen Verwendung finden²⁵⁾. Ebenso kann auch die Mitwirkung in einem großen Show-Orchester Möglichkeiten zu eigen-schöpferischer Nachgestaltung bieten²⁶⁾.

Die problematischen Grenzfälle sind diejenigen, bei denen eine künstlerische Tätigkeit gewerblichen Zwecken nutzbar gemacht wird.

Der RFH²⁷⁾ hat die Grenze wohl richtig gesehen. Eine Tätigkeit ist freiberuflich, wenn sich der Künstler im wesentlichen auf die eigene Ausführung künstlerischer Gedanken beschränkt. Auf den Verwendungszweck stellt der RFH nicht ab. Die genannte Entscheidung geht dann allerdings zur Erörterung der gemischten Tätigkeit über, da der Künstler (ein Kunstbildhauer) sich damals darauf beschränkt hatte, Zeichnungen anzufertigen, wohingegen andere das Kunstwerk auszuführen hatten. Daß deshalb die Tätigkeit insgesamt als gewerblich angesehen wurde, soll an dieser Stelle noch nicht weiter interessieren. Es geht hier nicht um eine gemischte Tätigkeit, sondern um einen einheitlichen Betrieb.

Der BFH hat jedoch im Jahre 1955²⁸⁾ bei einem Schaufenstergestalter auf den Verwendungszweck abgestellt. Infolge der engen Verbindung mit der ausgestellten Handelsware liege eine gewerbliche Tätigkeit vor. Hauptzweck sei die Werbung von Kunden, nicht die Schaffung eines Kunstwerkes. Er rückte jedoch bald wieder davon ab²⁹⁾, und sah die endgültige Verwendung des Geschaffenen (z. B. zu Gebrauchszwecken) nicht mehr als maßgebend an. Sonst könnte ein Künstler nicht mehr als Freiberufler anerkannt werden, wenn sein Werk auf dem gewerblichen Sektor der Wirtschaft Verwendung findet und sein Schaffen aus dieser Zielsetzung heraus erfolgt. Schließlich sind in der heutigen Zeit

25) BFH-Urt. v. 3. 11. 1955 IV 277/54 U in BStBl. 1956 III, S. 112

26) Thoma in FR 1955, S. 17

27) RFH-Urt. v. 25. 1. 1939 VI 41/39 in RStBl. 1939, S. 354

28) BFH-Urt. v. 26. 5. 1955 IV 608/53 U in BStBl. III, S. 225

29) BFH-Urt. v. 20. 2. 1958 IV 560/56 U in BStBl. III, S. 182 (183)

BFH-Urt. v. 11. 7. 1960 V 96/59 S in BStBl. III, S. 453

fast alle Künstler auf den Verkauf ihrer Werke angewiesen³⁰⁾.

Es kommt hier ausschließlich auf die Tätigkeit an. Oft weiß ein Künstler gar nicht, was mit seinem Kunstwerk geschieht. Das wird ihn auch nicht immer interessieren. Die Verwendung seines Werkes kann höchstens ein Anhaltspunkt für das Niveau der Tätigkeit sein³¹⁾.

c) Schriftstellerische Tätigkeit

Auf dem Gebiet der schriftstellerischen Tätigkeit treten normalerweise keine größeren Probleme auf. Der Schriftsteller legt seine Gedanken in selbständiger Gestaltung schriftlich nieder³²⁾. Es genügt, wenn es sich um den Ausdruck eigener Gedanken handelt, die sich auch auf rein tatsächliche Vorgänge beziehen können³³⁾. Auch die Abfassung eines Nachschlagwerks (Vorschriftensuchregister) ist schriftstellerische Tätigkeit. Die selbständige Gedankenarbeit liegt hierbei in der Aufstellung bestimmter Stichworte und der Einordnung des zu verarbeitenden Stoffs unter diese Stichworte³⁴⁾. Verlegerische Tätigkeit hingegen hat gewerblichen Charakter³⁵⁾.

Der Schriftsteller muß für die Öffentlichkeit schreiben. Fertigt er also beispielsweise Übersetzungen für Gerichte, Rechtsanwälte usw., dann ist er nicht schriftstellerisch tätig, da derartige Arbeiten nicht für die Öffentlichkeit bestimmt sind³⁶⁾.

Liegt nach diesen Grundsätzen eine schriftstellerische Tätigkeit vor, dann kommt es auf die endgültige Verwendung des Produktes nicht mehr an. Auch wenn ein gewerblicher Zweck im Hintergrund steht, ist ein

30) Thoma, aaO

31) vgl. den angeführten Fall einer Kapelle, die nur Tanz- und Unterhaltungsmusik spielt, dies aber für Schallplattenaufnahmen und im Rundfunk

32) Hermann-Heuer, Anm. 9 zu § 18 EStG; Weisensee in DStZ 1963, S. 305

33) BFH-Urt. v. 14. 5. 1958 IV 278/56 U in BStBl. III, S. 316

34) BFH-Urt. v. 18. 1. 1962 IV 270/60 U in BStBl. III, S. 131

35) Weisensee, aaO

36) BFH-Urt. v. 26. 7. 1963 I 259/59 U in BStBl. III, S. 458

Schriftsteller als Freiberufler anzusehen. Es gelten hier dieselben Grundsätze wie bei der erörterten künstlerischen Tätigkeit, die aus gewerblicher Zielsetzung heraus erfolgt³⁷⁾.

Auf das Niveau kommt es nicht an. Auch Schundliteratur oder Lokalbeurichterstattung ist das Ergebnis schriftstellerischer Tätigkeit³⁸⁾. Das Gesetz macht keine graduellen Unterschiede. Die journalistische Tätigkeit des Reporters, die keine bestimmte Vorbildung erfordert, ist daher - selbst wenn sie im Gesetz nicht eigens aufgeführt wäre - freiberuflicher Natur³⁹⁾.

d) Unterrichtende und erzieherische Tätigkeit

Die erzieherische Tätigkeit muß nicht mit der unterrichtenden Tätigkeit zusammentreffen, wenn das auch meistens der Fall sein wird, besonders bei der Ausbildung junger Menschen. Erzieherische Tätigkeit bedeutet Menschenführung auf meist pädagogischer bzw. psychologischer, aber auch ethischer und religiöser Grundlage. Demgegenüber besteht das Wesen der unterrichtenden Tätigkeit darin, dem Schüler Kenntnisse auf einem bestimmten Gebiet zu vermitteln oder vorhandene Kenntnisse zu erweitern⁴⁰⁾.

Auf dem Gebiet der Unterrichtserteilung gibt es keine besonderen Abgrenzungsprobleme zum Gewerbebetrieb hin, da der Begriff seit eh und je weit ausgelegt wird. Das Gesetz läßt irgendeine Einschränkung in dieser Hinsicht nicht erkennen. Es fällt daher jede Art von Unterricht unter die freien Berufe, wobei es auf das Niveau nicht ankommt. Insofern kann ein Vergleich zur schriftstellerischen Tätigkeit gezogen werden. Der Unterricht im Tanzen, Turnen, Schwimmen, Reiten, Nähen oder Autofahren ist nicht gewerblicher Natur, wenn es sich auch um keine wissenschaftlich ausgerichtete, qualifizierte, gehobene Tätigkeit handelt⁴¹⁾.

37) BFH-Urt. v. 14. 5. 1958 IV 278/56 U in BStBl. III, S. 316 mit dem Hinweis auf das Urt. v. 20. 2. 1958 IV 560/56 U in BStBl. III, S. 182 (183)

38) BFH-Urt. v. 27. 9. 1956 IV 601/55 U in BStBl. III, S. 334

39) vgl. Müller in Wprg 1954 S. 342

40) vgl. Killian in DStZ 1962/63, S. 279

41) BFH-Urt. v. 27. 9. 1956 IV 601/55 U in BStBl. III, S. 334

Schwierigkeiten können dann auftreten, wenn zu einem erheblichen Teil fremde Lehrkräfte verwendet werden. Diese Schwierigkeiten liegen aber auf dem Gebiet der Vervielfältigungstheorie und werden später erörtert. Wenn die unterrichtende Tätigkeit des Lehrers bei weitem überwiegt, er also in der Hauptsache den Unterricht selbst erteilt, dann muß dies als freie Berufstätigkeit anerkannt werden⁴²⁾.

e) Die "ähnlichen Berufe"

Das Gesetz zählt eine ganze Reihe von bestimmten Berufen auf, die als freie Berufe betrachtet werden. Auf diese hier einzugehen, erübrigt sich schon deshalb, weil Abgrenzungsfragen zum gewerblichen Sektor hin nicht auftreten (es sei denn, über die sog. Vervielfältigungstheorie, die aber noch gesondert behandelt wird). Im Anschluß daran wird auch eine diesen Berufen "ähnliche" Tätigkeit als freiberuflicher Art angesehen.

Der Auslegung, daß dieser Aufzählung der einzelnen bestimmten Berufe für die "ähnlichen" Berufe ein allgemeiner Grundsatz entnommen werden könne⁴³⁾, ist die Rechtsprechung ständig entgegengetreten⁴⁴⁾. Feste allgemeine Merkmale lassen sich für sie nicht aufstellen. Die einzeln angeführten Berufe sind so verschiedenartig, daß dies nicht möglich ist. Dennoch muß verhindert werden, daß die Abgrenzung zu den Gewerbebetrieben nicht aufgegeben wird. "Ähnliche Berufe" müssen daher einem ganz bestimmten der im Gesetz einzeln aufgeführten Berufe ähnlich sein. Diese Auslegung entspricht dem Wortlaut wie dem Sinn des Gesetzes. Nur so läßt sich der Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung durchführen⁴⁵⁾.

42) RFH-Urt. v. 9.3.1938 VI 147/38 in RStBl. 1938, S. 430

43) Moeren (FR 1956, S. 340) führt für einen solchen allgemeinen Grundsatz an, daß die Aufzählung des § 18 EStG unter dem Gesichtspunkt einer allgemeinen Ähnlichkeit erweitert worden sei und es deshalb sinnwidrig wäre, dem Begriff "ähnlich" eine andere Bedeutung zu geben.

44) vgl. z.B. BFH-Urt. v. 26.5.1955 IV 608/53 U in BStBl. III, S. 225, aber auch schon stRspr. des RFH

45) Littmann, Komm. zum EStG, TZ 48 zu § 18 EStG; vgl. das 5. Kapitel hierzu

Bei der Frage der Ähnlichkeit treten Abgrenzungsschwierigkeiten zur gewerblichen Tätigkeit auf. Es sollen nun deshalb - neben der Verkehrsauffassung⁴⁶⁾, einem sehr unbestimmten Begriff - verschiedene Kriterien aufgezeigt werden, die dieser Abgrenzung dienen.

Ein ähnlicher Beruf ist immer dann gegeben, wenn dieser in wesentlichen Punkten mit einem oder mehreren der in § 18 Abs.1 Ziff.1 EStG angeführten Berufe verglichen werden kann⁴⁷⁾.

Hierzu hat der BFH in einem späteren Urteil⁴⁸⁾ noch weitere Ausführungen gemacht. Konsequentermaßen werden diejenigen Voraussetzungen, die der im Gesetz aufgeführte Beruf verlangt, auch vom "ähnlichen Beruf" verlangt. Ist für den im Gesetz bezeichneten Beruf eine wissenschaftliche Ausbildung erforderlich, dann muß auch der ähnliche Beruf, will er als freier Beruf anerkannt werden, auf einer wissenschaftlichen Grundlage beruhen. In dem Fall, der dem BFH zur Entscheidung vorlag, ging es um die Tätigkeit eines Ingenieurs als Gutachter in Fahrzeugsachen. Die Berufsbezeichnung als Ingenieur war damals grundsätzlich rechtlich nicht geschützt, und der Beruf konnte ohne eine vorgeschriebene Berufsausbildung ausgeübt werden. An die Vorbildung des ähnlichen Berufs können dann folgerichtig auch keine höheren Anforderungen gestellt werden. So darf hier bei der Beurteilung der Ähnlichkeit weder auf die Vorbildung, noch auf eine wissenschaftliche Grundlage abgestellt werden⁴⁹⁾. Der genannte Ingenieur war aus diesen Gründen als Freiberufler anzuerkennen.

Es liegt auf der Hand, daß sich gerade auf diesem Gebiet der ähnlichen Berufe unbillige Entscheidungen von Grenzfällen nicht vermeiden lassen. Von einer Rechtsunsicherheit kann man aber deshalb noch nicht sprechen. Der BFG verfolgt seine Grundsätze konsequent⁵⁰⁾ in dem Bestreben, die

46) Hermann-Heuer, Komm. zum EStG, Anm.6 zu § 18 EStG

47) BFH-Urt. v. 30.4.1959 IV 45/58 U in BStBl. III, S.267

48) Urt. v. 12.12.1963 IV 54/61 U in BStBl. 1964 III, S.136

49) An den weitergehenden Ausführungen im Urt. v. 18.7.1963 IV 120/62 U in BStBl. 1963 III, S.557 wurde mit Recht nicht festgehalten

50) vgl. außer den bisher und im folgenden aufgeführten Urteilen auch

BFH-Urt. v. 27.3.1952 IV 131/51 U in BStBl. III, S.170

BFH-Urt. v. 17.3.1960 IV 178/58 U in BStBl. III, S.209

BFH-Urt. v. 29.1.1964 I 381/60 U in BStBl. III, S.273

Zahl der "ähnlichen" Berufe einzuschränken.

Demgemäß übt einberufsmäßiger Konkurs- oder Vergleichsverwalter keine freiberufliche Tätigkeit aus, da er nur eine kaufmännische Ausbildung erhalten hat. Er kann einem Rechtsanwalt oder Wirtschaftsprüfer nicht gleichgestellt werden, denn er ist auch nur kaufmännisch-praktisch und außerdem von Fall zu Fall tätig⁵¹⁾.

Die reiche Kasuistik auf dem Gebiet der arztähnlichen Tätigkeit zeigt ganz besonders deutlich, wie verhältnismäßig sauber abgrenzbar die problematischen Grenzfälle sind, auch wenn sie im Ergebnis nicht immer befriedigen.

Ein Hauptmerkmal ärztlicher Tätigkeit ist die Behandlung Kranker. Der BFH hat deshalb im Jahre 1953 entschieden⁵²⁾, daß die Tätigkeit einer medizinisch-diagnostischen Assistentin nicht der ärztlichen Tätigkeit ähnlich ist. Sie behandelt keine Kranken. Weil sie jedoch auf wissenschaftlicher Grundlage arbeitet, und auch eine besondere Ausbildung erforderlich ist, konnte man sie einem Handelschemiker gleichstellen. Im Ergebnis liegt daher doch eine freiberufliche Tätigkeit vor.

Heilpraktiker und Krankengymnasten befassen sich wie Ärzte nur mit kranken Menschen. Eine Fachkosmetikerin, die gesunde Menschen behandelt und auch keiner Erlaubnis für ihre Tätigkeit bedarf, kann daher nicht als freiberuflich angesehen werden⁵³⁾. Dasselbe gilt für Ärztepropagandisten; diese sind unmittelbar mit der Werbung befaßt⁵⁴⁾.

Daneben kommt es auf eine wissenschaftliche Ausbildung an. Ein Küken-sortierer, der handwerklich tätig ist, kann schon wegen seiner Ausbildung und Fachprüfung, die nicht als wissenschaftlich angesehen werden kann, nur als "Gewerbebetrieb" eingestuft werden⁵⁵⁾. Ebenso liegt es beim

51) BFH-Urt. v. 29.3.1961 IV 404/60 U in BStBl. III, S.306

52) BFH-Urt. v. 30.7.1953 IV 459/52 U in BStBl. III, S.269

53) FG Düsseldorf, Urt. v. 29.6.1965 VIII 47/63 U in EFG 1965, S.567; rechtskräftig

54) BFH-Urt. v. 27.4.1961 IV 329/58 U in BStBl. III, S.315

55) BFH-Urt. v. 16.8.1955 I 237/54 U in BStBl. III, S.295; es kann bezweifelt werden, ob es richtig ist, hier von einem Gewerbebetrieb zu sprechen, oder ob diese Tätigkeit nicht der eines freien Berufes nähersteht.

Viehkastrierer⁵⁶⁾, der mit einem Tierarzt nicht verglichen werden kann. Daß er nur auf einem engbegrenzten Aufgabengebiet tätig ist, auf dem auch Tierärzte tätig sind, ist unerheblich⁵⁷⁾, denn es gibt auch Fachärzte. Jeder Facharzt ist auf engbegrenztem Gebiet tätig. Der entscheidende Unterschied ist nur die Ausbildung.

Diese Beispiele mögen veranschaulichen, wie schwierig gerade in der Frage der "ähnlichen" Berufe eine Grenze zu ziehen ist, ohne daß unbillige Härten eintreten, der Bereich der Freiberufler aber trotzdem nicht uferlos wird.

f) Abgrenzungen im Bereich der fortwirkenden Vervielfältigungstheorie

Bei der ursprünglichen Vervielfältigungstheorie war die Grenze zur gewerblichen Tätigkeit dahingehend gezogen, daß die Tätigkeit hauptsächlich auf der persönlichen Arbeitskraft des Berufsträgers beruhen mußte, um als freiberuflich anerkannt werden zu können. Wenn bei einem Angehörigen eines freien Berufes die persönliche Arbeitskraft für die Bewältigung der zu erledigenden Arbeiten nicht ausreichte und er deshalb Angestellte beschäftigte, die seine Arbeitskraft wenigstens teilweise ersetzten oder vervielfachten, dann war die Grenze der freiberuflichen Tätigkeit überschritten. Die Beschäftigung von Hilfskräften war unschädlich, wenn diese in der Berufsausbildung waren oder nur im wesentlichen mechanische oder technische Verrichtungen besorgten. Auch vorgebildete Hilfskräfte waren gestattet. Die Verwendung der Hilfskräfte durfte aber einen engen Rahmen nicht überschreiten⁵⁸⁾. Im Grunde genommen ging es darum, daß die Arbeiten der Angestellten weder gleichwertig noch gleichartig im Vergleich zu denen des Berufsträgers sein durften, wollte dieser nicht als Gewerbebetrieb besteuert werden⁵⁹⁾. Dieser Gedanke wirkt heute noch fort in der nun seit 1960 ganz wesentlich gemilderten Vervielfältigungstheorie. Das StÄndGes 1960⁶⁰⁾ brachte als neue Be-

56) BFH-Urt. v. 31.1.1956 I 203/54 U in BStBl. III, S. 90

57) BFH-Urt. v. 31.1.1956 aaO ist demgegenüber a. A.

58) vgl. BFH-Urt. v. 24.1.1952 IV 410/51 U in BStBl. 1952 III, S. 64

59) RFH-Urt. v. 6.1.1943 VI 385/42 in RStBl. 1943, S. 227

60) BStBl. 1960 I S. 516

griffe zur Abgrenzung die des leitenden und eigenverantwortlichen Tätigwerdens.

Der Grundgedanke ist immer noch, daß "angesichts der Grenzen der menschlichen Leistungsfähigkeit eine Ausdehnung der freiberuflichen Tätigkeit über ein gewisses Maß hinaus" ausgeschlossen ist⁶¹⁾. Wenn nach dem Gesamtbild des einzelnen Falles von eigenverantwortlicher fachlicher Leitung nicht mehr die Rede sein kann, dann ist eine freiberufliche Tätigkeit zu verneinen⁶²⁾.

Durch die gesetzlichen Neuerungen des Jahres 1960 wurde also wohlge-merkt die Vervielfältigungstheorie nicht beseitigt, sondern nur wesent-lich eingeschränkt.

Der Berufsträger muß leitend tätig sein. "Leiten" heißt, die Grundsätze für die Organisation des Tätigkeitsbereichs festzulegen, in grundsätzli-chen Fragen die Entscheidung zu fällen und den Ablauf der Tätigkeiten zu überwachen. Er muß auch tätig werden. Es genügt nicht, wenn er seinen Auftraggebern gegenüber nur die Verantwortung für die verein-barungsgemäße Ausführung des Auftrages übernimmt. Er könnte ja auch die Verantwortung für ein Werk übernehmen, auf dessen Zustandekom-men er keinen Einfluß gehabt hat, etwa weil er auf die Beachtung be-stimmter Regeln durch seine Angestellten vertraut und deshalb glaubt, die Verantwortung übernehmen zu können. Es genügt nicht, wenn er nur die rechtliche Verantwortung trägt.

Der eigenverantwortlich Tätige muß daher auch tatsächlich in der Lage sein, die Verantwortung zu übernehmen. Die Arbeit, die er durch-führt oder durchführen läßt, muß den Stempel seiner Persönlichkeit tra-gen. Ein gewisses Maß an Individualität muß stets gewährleistet sein. Der Berufsträger muß an der praktischen Arbeit, allerdings nicht notwen-dig in jedem Einzelfall, beteiligt sein. Nur dann kann von einem lei-tenden und eigenverantwortlichen Tätigwerden gesprochen werden.

Danach kann auch ein Arzt Gewerbetreibender sein; dann nämlich, wenn er - abgesehen von einfachen Routinefällen - den Patienten nicht selbst

61) Abschn. 14 Abs. 3 GewStR

62) BT-Drucksachen, 3. Wahlperiode, 1811, zu Art. 1 Ziff. 7

untersucht, und zwar zu einem Zeitpunkt, in dem die Behandlung des Patienten noch zu beeinflussen ist⁶³⁾.

Die Hinzufügung des Begriffs der Eigenverantwortlichkeit im Gesetz ist von ganz besonderer Bedeutung. Dadurch wird zum Ausdruck gebracht, daß der Gesetzgeber sich an die hergebrachten Kennzeichen der freien Berufe hält, indem er auf den unmittelbaren persönlichen Einsatz und den eigenen Kontakt des Berufsträgers mit seinen Klienten auch bei der neuen Vervielfältigungstheorie abstellt. Nimmt der unternehmerische und organisatorische, also kaufmännische Teil der Tätigkeit zu, und tritt demgemäß die eigene Leistung des Freiberuflers zurück, so verliert die Tätigkeit den Charakter eines freien Berufes⁶⁴⁾.

Worin im Einzelfall die persönliche Leitung und die eigenverantwortliche Tätigkeit besteht, hängt von der Art des Berufes ab⁶⁵⁾. Die Entschärfung der Vervielfältigungstheorie ermöglicht es jedenfalls, je nach Art des Berufes die Frage der Beschäftigung vorgebildeter Hilfskräfte unterschiedlich zu beurteilen und so dem Einzelfall gerecht zu werden. Eigenverantwortliche Tätigkeit bedeutet nicht, daß der Berufsträger jeden Handgriff bei der Ausführung eines bestimmten Auftrags oder einer bestimmten Dienstleistung vornimmt. Sie wird noch vorliegen, wenn ein Arzt seinen Hilfskräften Anweisungen erteilt, denn dann trägt er nicht nur die rechtliche, sondern auch die tatsächliche Verantwortung⁶⁶⁾.

Die EStR Abschnitt 135 Abs.3 bringen zur Abgrenzung zum Gewerbebetrieb drei Fälle, in denen eine freiberufliche Tätigkeit nicht anzunehmen ist:

- 1) Ein StPfl. unterhält ein Übersetzungsbüro, ohne daß er selbst über Kenntnisse in den Sprachen verfügt, auf die sich die Übersetzungstätigkeit erstreckt.
- 2) Ein Architekt ist zwar fachlich vorgebildet, befaßt sich

63) BFH-Urt. v. 25.10.1963 IV 373/60 U in BStBl. III, S. 595

64) BFH-Urt. v. 29.7.1965 IV 61/65 U in BStBl. III, S. 557

65) Littmann, Komm. zum EStG, TZ 8 e zu § 18 EStG

66) Littmann aaO

aber vorwiegend mit der Beschaffung von Aufträgen und läßt die fachliche Arbeit durch Mitarbeiter ausführen,

- 3) Ein Ingenieur beschäftigt fachlich vorgebildete Arbeitskräfte und übt mit deren Hilfe eine Beratungstätigkeit auf mehreren Fachgebieten aus, die er nicht beherrscht oder nicht leitend bearbeitet.

Ebenso darf der Berufsträger die Leitung oder Verantwortlichkeit nicht einem Geschäftsführer oder Vertreter übertragen, es sei denn, es handelt sich um eine vorübergehende Verhinderung.

Es muß daher nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die eigenverantwortliche Leitung des Berufsträgers für die Zukunft gewährleistet sein⁶⁷⁾. Eine nicht nur vorübergehende Verhinderung liegt beispielsweise dann vor, wenn eine nicht fachkundige Witwe den Betrieb ihres Mannes, der als freiberuflich anzusehen war, weiterführt⁶⁸⁾. Die Witwe übt dann also ein Gewerbe aus.

Das Abgrenzungskriterium der Eigenverantwortlichkeit und - auf der anderen Seite - der Weisungsgebundenheit ist heute nur noch beschränkt verwendbar. Das rührt daher, daß bei geistiger Arbeit, die mehr und mehr in den Vordergrund tritt, zwischen Eigenverantwortlichkeit und Weisungsgebundenheit nicht mehr klar getrennt werden kann. Rücksichtnahme auf bekannte oder mutmaßliche Einstellungen des Chefs lassen dessen eigene Verantwortung für eine "fremde" Tätigkeit (des Angestellten nämlich) mehr als "abstraktes Denkmodell" erscheinen⁶⁹⁾.

- g) Zusammentreffen von gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit

Wenn gewerbliche und freiberufliche Tätigkeit zusammentreffen, sind besondere Abgrenzungsschwierigkeiten zu überwinden. - Es sind hier zwei

67) Hier zeigt sich der Widerspruch zur grundsätzlichen Aufgabe der Vervielfältigungstheorie deutlich; vgl. Grass in Hartmann-Böttcher, Anm. 9f zu § 18 EStG

68) FG Hannover, Urt. v. 27. 8. 1965 VI (VIII) 103/64 in EFG 1965, S. 128

69) Grass in Steuer-Kongreß-Report 1965, S. 124

Möglichkeiten denkbar:

- aa) Freiberufliche und gewerbliche Merkmale treffen in einem Beruf zusammen (sog. gemischte Tätigkeit).
- bb) Ein Unternehmer hat mehrere gleichartige, organisch nebeneinanderstehende Betriebe in seiner Hand. Davon ist - für sich allein betrachtet - die eine Tätigkeit gewerblicher, die andere freiberuflicher Art.

Beide Varianten gehen fließend ineinander über. Da die zweite in der Praxis die wichtigere ist, soll zunächst von ihr die Rede sein.

Nach Auffassung des Reichsfinanzhofs war die zweispurige Tätigkeit eines Unternehmers als einheitlicher Gewerbebetrieb aufzufassen. Der Betrieb wurde im ganzen zur Gewerbesteuer herangezogen. So wurde entschieden⁷⁰⁾, daß ein Kunstbildhauer, der sich darauf beschränkt, Zeichnungen anzufertigen, oder solche bereitzuhalten, das fertige Kunstwerk aber zwar auf seine eigene Rechnung, technisch aber durch Dritte, seien dies nun Angestellte oder selbständige Gewerbebetreibende oder Künstler, herstellen läßt, insgesamt als gewerblich tätig zu behandeln sei. Der künstlerisch freiberuflichen Leistung (Anfertigung des Kunstwerkes) tritt die gewerbliche Betätigung durch Verwertung fremder Arbeitskräfte zur Seite. Das Ergebnis dieser älteren Rechtsprechung ist sicher nicht so überzeugend wie deren Begründung.

Der Reichsfinanzhof führt aus, daß eine Vermutung dafür spreche, daß die beiden Betriebe deshalb in einer Hand vereinigt sind, weil sie sich gegenseitig stützen und ergänzen⁷¹⁾. Also entfällt hiernach eine getrennte Betrachtungsweise. Man könnte nun zwar die gesamte Tätigkeit als freiberuflich einstufen; das scheitert aber an der einschränkenden Auslegung der freiberuflichen Tätigkeit.

Diese Rechtsprechung, zunächst auch vom BFH übernommen, führte nicht immer zu billigen Ergebnissen. Man versuchte daher zu differenzieren.

70) RFH-Urt. v. 25. 1. 1939 VI 41/39 in RStBl. 1939, S. 354

71) RFH-Urt. v. 28. 9. 1938 VI 611/38 in RStBl. 1938, S. 1117

War jemand gleichzeitig freiberuflich und gewerblich tätig, dann war er als Gewerbetreibender einzustufen. Eine insgesamt gewerbliche Betätigung setzte voraus, daß die verschiedenartigen Tätigkeiten derart ineinander verflochten waren, daß eine Abgrenzung der gewerblichen von der freiberuflichen Betätigung hinsichtlich des geschäftlichen Erfolgs nicht möglich war. Ein Schriftsteller etwa, der seine Werke im Selbstverlag herausgab und selbst verkaufte, war Gewerbetreibender⁷²⁾. Die Unterrichtshonorare eines Handwerkmeisters waren dem Hauptberuf, der gewerblichen Betätigung, zuzurechnen⁷³⁾.

Eine begrenzte gewerbliche Tätigkeit neben der freiberuflichen Tätigkeit war aber steuerunschädlich⁷⁴⁾. Es durfte sich demnach an die Haupttätigkeit als Freiberufler eine gewerbliche Betätigung anschließen, wenn diese nicht über ein gewisses Maß hinausging⁷⁵⁾.

In einer grundlegenden Entscheidung rückte der BFH⁷⁶⁾ von diesen Grundsätzen ab und folgte einem Trennprinzip, das den Steuerpflichtigen in weitem Maße entgegenkam:

"Wird neben einer freiberuflichen eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, so ist eine getrennte steuerliche Behandlung der beiden Tätigkeiten geboten, wenn eine Trennung nach der Verkehrsauffassung ohne besondere Schwierigkeit möglich ist. Insbesondere wird eine getrennte Buchführung für eine getrennte Behandlung sprechen."

Bei Vorliegen einer "gemischten Tätigkeit" zieht die Rechtsprechung zunächst eine Trennung in Betracht.

Eine solche Trennung ist dann nicht möglich, wenn sich die beiden ausgeübten Tätigkeiten unlösbar bedingen und so miteinander verflochten sind, daß der gesamte Betrieb als einheitlich angesehen werden muß⁷⁷⁾.

72) BFH-Urt. v. 25. 6. 1953 IV 151/53 U in BStBl. III, S. 256

73) BFH-Urt. v. 27. 1. 1955 IV 504/54 U in BStBl. III, S. 229

74) BFH-Urt. v. 2. 10. 1952 IV 474/51 U in BStBl. III, S. 287

75) Littmann - Kilian, S. 43

76) BFH-Urt. v. 23. 10. 1956 I 116/55 U in BStBl. 1957 III, S. 17

77) BFH-Urt. v. 28. 3. 1957 IV 390/55 U in BStBl. III, S. 182

Wenn die Verflechtung nicht unlösbar war, dann wandte der BFH diese neueren Grundsätze an⁷⁸⁾. Selbst ein einheitliches Entgelt schadete nichts, da die Höhe der freiberuflichen Einkünfte geschätzt werden kann.

Es bleiben noch die Fälle, bei denen eine gemischte Tätigkeit nur scheinbar vorliegt. Hierher gehört der Fall des Zahnarztes, der für die von ihm behandelten Patienten Prothesen im eigenen Laboratorium anfertigt. Diese technischen Arbeiten sind ebenfalls Tätigkeiten eines Zahnarztes; die Anfertigung von Prothesen wird auch bei der zahnärztlichen Prüfung verlangt. Es liegt eine einheitliche freiberufliche Tätigkeit vor⁷⁹⁾. Aus diesem Grund ist bei gemischter Tätigkeit stets sorgfältig zu prüfen, ob die "gewerbliche" Leistung nicht in Wirklichkeit Teil der freiberuflichen ist.

In neuerer Zeit rückte der BFH wieder von der freieren Auffassung des Trennprinzips ab und folgte mehr den Grundsätzen des RFH. Schon in dem Urteil vom 16.3.1962⁸⁰⁾ IV 318/59 U zeigt sich der Ansatz. Ein Gartenarchitekt, der für einen Teil seiner Auftraggeber auch die Ausführung der Gartenplanung mit eigenen Arbeitskräften übernimmt, ist insofern gewerblich tätig. Es handle sich, so wird gesagt, dabei nicht um eine getrennte, sondern um eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit, da ein einheitlicher Erfolg geschuldet sei. Im Gegensatz zu dem angeführten Fall in BStBl. 1962, III S.131 handle es sich um einen einheitlichen Auftrag, der die gesamte Tätigkeit des Gartenarchitekten auslöse. Streng genommen ist diese Argumentation einleuchtend, sie zeigt aber doch ein Abrücken von der vor dem vertretenen Rechtsansicht. Mit dem Stichwort "einheitliche Tätigkeit" kehrte man zur engeren Auffassung des RFH zurück⁸¹⁾, ohne sich indes darauf festzulegen⁸²⁾. Das zeigt sich deut-

78) Im Urt. v. 18.1.1962 IV 270/60 U - BStBl. III, S.131 wendete er sich von der oben zitierten Entscheidung vom 25.6.1953 in BStBl. III, S.256 ausdrücklich ab.

79) BFH-Urt. v. 13.8.1953 IV 50/53 U in BStBl. III, S.292

80) in BStBl. 1962 III, S.302

81) vgl. ebenso BFH-Urt. v. 30.8.1962 IV 394/58 U in BStBl. 1963 III, S.42

82) Grass in Steuer-Kongreß-Report 1965, S.123

lich in neueren Entscheidungen⁸³⁾, die im Ausgangspunkt auf dem Trennprinzip aufbauen, indem sie nämlich zunächst auf die Frage der unlös-
baren Verquickung und wirtschaftlichen Verflechtung eingehen.

Eine einheitliche Betrachtungsweise, wie sie schon der RFH vertreten hat, ist jedoch nicht zeitgemäß und darüberhinaus unbillig⁸⁴⁾. Es ist nicht folgerichtig, bei einem Überwiegen der freiberuflichen Tätigkeit dennoch das Ganze als Gewerbebetrieb anzusehen. Deshalb ist grundsätzlich vom Trennprinzip auszugehen, wenn eine Trennung möglich ist. So gesehen, kann der neueren Rechtsprechung kein Vorwurf gemacht werden, wenn sie dieses Prinzip als Ausgangspunkt nimmt. Dennoch vermißt man häufig den ernsthaften Versuch einer Trennung; das Ergebnis ist daher immer mehr eine einheitliche Betrachtungsweise.

Die neue Rechtsprechung vermengt also gewissermaßen einheitliche und getrennte Betrachtungsweise. Sie geht von letzterem zwar aus, kommt aber häufig im Ergebnis der alten Auffassung gleich. Dadurch wird für den Steuerpflichtigen die Entscheidung nur schwer vorhersehbar. Oft beeinflussen nur geringfügige Abweichungen von ähnlich gelagerten Fällen das Ergebnis. Diese Rechtsunsicherheit ließe sich bei einer Rückkehr zur klaren Linie der vorangegangenen Rechtsprechung, die dem Trennprinzip folgte, weitgehend vermeiden.

Die Problematik tritt besonders dann auf, wenn freiberufliche Leistungen bestimmter "gewerbsmäßig" erscheinender Hilfsmittel bedürfen⁸⁵⁾. Paradebeispiel hierfür ist der Arzt, der ein Sanatorium o. ä. betreibt. Er kann dann gleichzeitig gewerblich und freiberuflich tätig sein⁸⁶⁾. Wenn der Betrieb einer Klinik neben dem ärztlichen Beruf eine besondere Einnahmequelle bildet, ein besonderer Gewinn also hieraus erstrebt wird, dann ist der Arzt als Gewerbetreibender zu behandeln. Seine gewerbliche Nebentätigkeit ist dann kein notwendiges Hilfsmittel für die ärztliche Tätigkeit mehr⁸⁷⁾. Die im Rahmen dieses Betriebes erzielten Einkünfte aus ärztli-

83) z. B. BFH-Urt. v. 12. 11. 1964 IV 153/64 U in BStBl. 1965 III, S. 90

84) vgl. Faut in RWP (14) Steuerrecht (D) GewSt II B4 Lfg. 616, 25

85) Grass in Steuer-Kongreß-Report 1965, S. 123 f.

86) Lademann- Lenski- Brockhoff, Anm. 2 zu § 18 EStG

87) dazu im einzelnen RFH-Urt. v. 15. 3. 1939 VI 119/39 RFH Slg. Bd. 46, S. 291

chen Leistungen gehören dann ebenfalls zu den Einnahmen aus Gewerbebetrieb⁸⁸⁾. Ist die Klinik keine eigene Erwerbsquelle, dann liegt eine freiberufliche Tätigkeit insgesamt vor. Dieselben Grundsätze des Reichsfinanzhofs gelten auch für Unterrichtsanstalten, die mit einem Internat verbunden sind⁸⁹⁾.

Bei Personengesellschaften, die auch nur teilweise eine gewerbliche Tätigkeit ausüben, ist eine Aufteilung nicht zulässig. Der gesamte Betrieb ist als gewerblich zu behandeln⁹⁰⁾.

2) Die Gewerbebetriebe

Als der Reichsfinanzhof den Gewerbebegriff positiv bestimmte, lehnte er sich an die Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichtes, wie sie zum preußischen Gewerbesteuergesetz von 1891 ergangen war, an⁹¹⁾. Vier Voraussetzungen sind nach Ansicht des RFH nötig:

- 1) Die Tätigkeit muß nachhaltig sein; einmalige oder gelegentliche Erwerbshandlungen fallen nicht unter die Gewerbesteuer.
- 2) Es muß eine selbständige Tätigkeit vorliegen.
- 3) Verlangt wird ferner die Absicht, Gewinn zu erzielen.
- 4) Der StPfl. muß sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligen.

Wenn eines dieser Merkmale fehlt, so liegt kein Gewerbebetrieb i. S. des GewStG vor. Die einzelnen Merkmale wurden vom Gesetzgeber übernommen und kommen heute im § 1 Abs. 1 GewStDV zum Ausdruck. Der Gewerbebegriff ist also erst allmählich in das positive Recht hineingewachsen⁹²⁾.

Daß die gewerbliche Tätigkeit selbständig ausgeführt werden muß, wurde schon erörtert; insofern besteht auch Gemeinsamkeit mit den freien Berufen.

88) BFH-Urt. v. 12. 11. 1964 IV 153/64 U in BStBl. 1965 III, S. 90

89) BFH-Urt. v. 30. 6. 1964 VI 301/62 U in BStBl. III, S. 630

90) BFH-Urt. v. 9. 7. 1964, BStBl. III, S. 530

91) Timmerbeil, S. 22

92) Rittner, S. 4

Was unter einer nachhaltigen Tätigkeit zu verstehen ist, wird in einer neueren Entscheidung des BFH⁹³⁾ recht erschöpfend behandelt. Dort wird ausgeführt, daß nachhaltig i. d. R. nur eine wiederholte Tätigkeit ist. Allerdings liegt auch dann eine wiederholte Tätigkeit vor, wenn "die Verpflichtung zum Tätigwerden zwar durch einen einmaligen Akt begründet wird, die Durchführung des erteilten Auftrages aber mehrere Tätigkeiten erfordert, wie etwa die Durchführung eines einzelnen Bauauftrages".

Problematischer ist die Frage, ob auch eine einmalige Handlung eine nachhaltige Tätigkeit darstellen kann. Der BFH nimmt dies an, wenn die Absicht besteht, sie bei sich bietender Gelegenheit zu wiederholen. Normalerweise wird aber bei einer einmaligen Handlung keine Nachhaltigkeit vorliegen. Das soll insbesondere dann der Fall sein, wenn ein Dauerzustand geschaffen wird, aus dem für längere Zeit Vergütungen fließen, da es auf das Tätigwerden, nicht auf die Einkünfte ankommt.

In den soeben genannten Fällen zeigt es sich, daß der BFH unter nachhaltiger Tätigkeit etwas anderes als unter fortgesetzter Tätigkeit versteht, denn eine fortgesetzte Tätigkeit liegt bei einer einmaligen Handlung nicht vor.

Der BFH geht aber so weit, zu sagen, daß eine Tätigkeit nachhaltig ist, wenn durch eine einmalige Handlung ein Dauerzustand geschaffen werde, aus dem nicht nur ständige Einkünfte fließen⁹⁴⁾, sondern auf Grund dessen auch eine ständige negative Tätigkeit in Form der Unterlassung stattfindet(!).

Das Urteil verwechselt wohl Leistung und Tätigkeit. Eine Leistung kann auch in einem Unterlassen bestehen (§ 241 Satz 2 BGB). Tätigkeit ist jedoch das Gegenstück zur Unterlassung; unterlassen heißt: nicht tätig werden⁹⁵⁾. Eine negative Tätigkeit gibt es nicht.

93) BFH-Urt. v. 14.11.1963 IV 6/60 U in BStBl. 1964 III, S. 139

94) Dies allein würde für eine nachhaltige Tätigkeit nicht genügen; es muß noch die Wiederholungsabsicht hinzukommen.

95) Es ändert sich demnach durch den Zusatz des BFH, der es auch auf die "negative Tätigkeit" abstellt (begangen in Form der Unterlassung), nichts, weil zwar eine Tätigkeit unterlassen werden kann, das Unterlassen selbst aber begrifflich keine Tätigkeit ist.

Als Beispiel in diesem Zusammenhang sei die Verwertung eigener Patente im Wege der Lizenzvergebung erwähnt, die schon vom PrOVG i.d.R. als gewerbesteuerfrei angesehen wurde und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gleichzustellen war⁹⁶⁾. Gäbe es eine "negative Tätigkeit des Duldens", dann wäre eine solche Art der Vermögensnutzung konsequenterweise gewerbesteuerpflichtig.

Die weitere wichtige Voraussetzung, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, ist gegeben, wenn das Unternehmen nach außen hin in Erscheinung tritt und sich an die Allgemeinheit wendet⁹⁷⁾, indem es am allgemeinen Güter- und Warenaustausch teilnimmt.

Das Unternehmen muß also solches, d.h. durch eine sachlich selbständige, in sich abgeschlossene und für sich bestehende Tätigkeit hervortreten. Art und Umfang des in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebes sind nur Anzeichen, für sich allein aber nicht entscheidend⁹⁸⁾. Auf Werbetätigkeit kommt es nicht an.

Wenn wegen eines beschränkten Interessentenkreises nur wenige Personen als Kunden in Betracht kommen, hindert das die Annahme einer Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht. Es genügt das Angebot an nur einen Teil der Allgemeinheit⁹⁹⁾. Ferner kann eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr auch dann vorliegen, wenn der Wettbewerb der Gewerbetreibenden untereinander ausgeschlossen ist. Es ist nicht entscheidend, ob sich der angesprochene Personenkreis an den sich zur Leistung erbietenden Gewerbetreibenden wenden muß. Nötig ist nur, daß die Leistung jedem, der sie haben will, d.h. einem unbestimmten Personenkreis, angeboten wird¹⁰⁰⁾.

Jedenfalls muß das Unternehmen nach außen hervortreten. Fehlt es an einer äußerlich erkennbaren Organisation, einem Geschäftslokal z.B., dann muß aus Art und Umfang der Tätigkeit für einen Dritten erkenn-

96) vgl. Blümich-Boyens, GewSt-Komm., Anm.59e zu § 2 GewStG.

97) BFH-Urt. v. 1.8.1957 IV 399/55 U in BStBl. III, S.355

98) RFH-Urt. v. 15.6.1938 VI 172/37 in RStBl. 1938, S.899

99) BFH-Urt. v. 24.2.1965 I 349/61 U in BStBl. III, S.263 und BFH-Urt. v. 15.6.1965 IV 283/63 in BStBl. III, S.556

100) BFH-Urt. v. 13.12.1963 IV 236/61 U in BStBl. 1964 III, S.99

bar sein, daß eine Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr vorliegt¹⁰¹⁾.

Wer zur Deckung seines eigenen Bedarfs ein Unternehmen betreibt, mag dieses auch äußerlich einen industriellen oder handelsmäßigen Betrieb darstellen, ist nicht gewerblich tätig. Das Hauptgewicht des Begriffsmerkmals liegt nämlich nicht in den Worten "wirtschaftlicher Verkehr", sondern in den Worten "allgemeiner Verkehr"¹⁰²⁾.

Die reine Nutzung von Gebäuden ist keine gewerbliche Tätigkeit. Dazu zählt insbesondere die Vermietung und Verpachtung, wenn nicht eine darüber hinausgehende gewerbliche Tätigkeit vorliegt. Zum Begriff des Gewerbes gehört die berufsmäßige, nach einer gewissen Technik sich vollziehende fortgesetzte Tätigkeit. Bloße Vermögensverwaltung gehört nicht dazu. Daher kommt es nicht auf die Größe des Unternehmens und die Zahl der Mieter oder Pächter an. Es müßten besondere Umstände hinzutreten, wie z.B. eine spekulative Absicht oder ein umfangreicher Verwaltungsapparat, weil die Mieter schnell wechseln. Erst dann betätigt sich der Eigentümer nach außen erkennbar am wirtschaftlichen Verkehr, wie dies etwa auch ein Kaufmann tut, der Waren zum Verkauf stellt¹⁰³⁾.

Das Fehlen von Betriebsvermögen spricht nicht gegen einen Gewerbebetrieb. Es gibt auch zahlreiche Arten von Gewerbebetrieben, bei denen Gewerbekapital überhaupt nicht oder in äußerst geringem Umfang verwendet wird; man denke z.B. an Handwerker oder Handelsvertreter¹⁰⁴⁾.

101) FG Münster; Urt. v. 24. 10. 1963 I-IIb 325-328/60 in EFG 1964/2, S. 69; rechtskräftig

102) RFH-Urt. v. 15. 7. 1942 VI 192/42 in RStBl. 1942, S. 989

103) RFH-Urt. v. 15. 7. 1924 IIA 196/24 in Slg. Bd. 14, S. 143 f.
RFH-Urt. v. 15. 6. 1938 VI 172/37 in RStBl. 1938, S. 899

104) BFH-Urt. v. 17. 3. 1960 IV 178/58 U in BStBl. III, S. 209

2. Abschnitt: Gemeinsame Merkmale der freien Berufe

Die Aufzählung freiberuflicher Tätigkeiten, die das Gesetz bringt, läßt einheitliche Merkmale, die allen freien Berufen eigen sind, vermissen¹⁾. Rechtsprechung und Wissenschaft sind deshalb seit langem bemüht, solche Merkmale herauszuarbeiten.

Dabei kommt es nicht auf die Berufsbezeichnung, sondern auf die Tätigkeit des Berufsträgers an. Wenn also beispielsweise ein Architekt ein Baugeschäft erbt und sich nunmehr ausschließlich als Bauunternehmer betätigt, so können von dieser neuen Tätigkeit keine Schlüsse auf Merkmale der freien Berufe gezogen werden²⁾.

Bevor die einzelnen Merkmale, die hin und wieder als Kennzeichen freier Berufe angeführt werden, behandelt werden, sollen die wissenschaftlichen Versuche von Definitionen zu Wort kommen, die mehrere solcher Merkmale zusammenfassen, um so über die bloße gesetzliche Aufzählung hinaus zu gelangen.

Grass³⁾ definiert den Begriff der selbständigen Arbeit, also im wesentlichen den der freien Berufe, folgendermaßen:

"Selbständige Arbeit i.S. des Einkommensteuergesetzes ist jede körperliche und geistige Tätigkeit, die vornehmlich unter Einsatz der persönlichen Arbeitskraft für eigene Rechnung und Gefahr dauernd oder vorübergehend der Erzielung von Einkünften dient."

Weniger ergiebig ist die Bestimmung durch Lademann-Lenski-Brockhoff⁴⁾, da sie eine negative Abgrenzung verwenden:

"Hauptmerkmal ist der persönliche Einsatz der eigenen Arbeitskraft des Steuerpflichtigen, der die von ihm erworbenen besonderen Fachkenntnisse außerhalb der gewerblichen sowie der land-

1) vgl. Meumann, S.49

2) Krah in Inf. 1964, S.165

3) in Hartmann-Böttcher, Komm. zum EStG, Anm.2 zu § 18

4) Anm.1 zu § 18 EStG

und forstwirtschaftlichen Unternehmertätigkeit auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung selbständig gegen Entgelt verwertet."

Deneke⁵⁾ bringt aus Gründen, die später noch zu erörtern sind, keine Definition der freien Berufe, sondern unterscheidet - im Ergebnis nur in anderer Ordnung als der Katalog des § 18 Abs.1 Nr.1 EStG - eine Reihe von Berufsgruppen, die zu den freien Berufen gehören, ohne hier allerdings weitere Abgrenzungshilfen zu geben:

- A Heilberufe
- B Rechts-, wirtschafts- und steuerberatende Berufe
- C Architekten, Ingenieure und technische Berufe
- D Wissenschaftliche Bildungsberufe, Pädagogen und Seelsorger
- E Künstlerisch und publizistisch Schaffende und Nachschaffende

Anraths⁶⁾ geht bei seinen Untersuchungen davon aus, daß Freiberufler nur auf Grund von Dienstverträgen, nicht Werkverträgen, tätig werden. Dabei handle es sich um Dienstverträge selbständiger Art; da ein besonderes Vertrauensverhältnis bestehe, seien es nur Dienstberufe ohne feste Anstellung (d.h. also die selbständige Tätigkeit, die gesetzlich verankert ist). Eine solche Verallgemeinerung ist falsch. Auch ein Freiberufler kann einen Erfolg schulden (Beispiel: ein Arzt oder ein Rechtsanwalt kann auch Werkverträge abschließen).

Für die Abgrenzung ist damit ebenfalls nichts gewonnen, denn Gewerbetreibende werden (wie die freien Berufe) auf Grund von Werk- wie von Dienstverträgen tätig.

Nach Mutze⁷⁾, der das Gutachten des Bundesverbands der freien Berufe (1957) heranzieht, sind Hauptwesensmerkmale der freien Berufe

- 1) Selbständigkeit im soziologischen Sinn, Arbeiten auf eigene Rechnung,

5) Seite 117

6) S.69 ff., 96 ff.

7) NSt, Freie Berufe, Darstellung 1

- 2) Freiheit i. S. individueller Selbstverantwortung,
- 3) Schöpferische Befähigung, qualifizierte Ausbildung, amtliche Zulassung,
- 4) Ausübung der beruflichen Tätigkeit um dieser selbst willen unter Hintanstellung des Gewinnstrebens (Abrechnung nach besonderen Gebührenordnungen),
- 5) Einhaltung besonderer standesrechtlicher Bindungen (z. B. Wettbewerbsverbot, Werbeverbot),
- 6) Wahrung des Berufsgeheimnisses,
- 7) Fehlen fundierten Einkommens im Gegensatz zum Gewerbebetrieb und zur Landwirtschaft (Verwertung "geistigen Kapitals"),
- 8) Besonderes Standesrecht der Berufsangehörigen, das eine absolute Reinhaltung und Sauberkeit des Berufs verlangt...

In seiner Habilitationsschrift⁸⁾ gelangt Rittner zu folgendem Ergebnis für § 18 EStG:

"Es muß eine Tätigkeit sein, die unter eigener Verantwortung und für eigene Rechnung gegen Entgelt ausgeübt wird und bei der nicht wie beim Unternehmen der Einsatz gewerblichen Vermögens im Vordergrund steht, sondern im wesentlichen das geistige Vermögen und die persönliche Arbeitskraft des Steuerpflichtigen."

Karger⁹⁾ stellt mehr die Vorbildung in den Vordergrund: Den freien Berufen seien alle diejenigen zuzuzählen, die selbständig auf Grund bestimmter anerkannter oder in naher Zukunft anzuerkennender Vorbildung eine auf die Dauer berechnete beratende oder helfende Tätigkeit für Dritte freiwillig ausüben, ohne selbst die Erfolge dieser Tätigkeit ganz oder teilweise für sich in Anspruch zu nehmen.

Alle diese Zitate veranschaulichen, in welche Richtung die von der

8) Seite 34 Anm. 92

9) Seite 58

Literatur, aber auch von der Rechtsprechung herausgearbeiteten allgemeinen Merkmale freier Berufe zielen. Im wesentlichen tauchen immer wieder diejenigen Merkmale auf, die der jeweilige Beurteiler für besonders bedeutsam hält.

Diese Merkmale lassen sich in zwei Gruppen einordnen. Die erste berücksichtigt wirtschaftliche Gesichtspunkte, z.B. das Auftreten nach außen. Dann wird geltend gemacht, bei freien Berufen sei der Beruf, nicht das Geldverdienen, das Primäre, deshalb fehle ein Streben nach Gewinn. Die Grundlage sei wissenschaftlicher bzw. künstlerischer, nicht aber kaufmännischer Art. Betriebskapital fehle, Einkünfte von Freiberuflern seien unfundiert; nur geistiges Kapital werde verwertet. Schließlich wälzten sie ihre Investitionen und Steuern nicht auf die Konsumenten ab.

Die zweite Gruppe geht vom Niveau der Tätigkeit aus. So sei etwa eine besondere Vorbildung erforderlich. Ein weiteres Merkmal sei die schöpferische Befähigung, zumindest eine höhere geistige Tätigkeit, die sich mit höher zu bewertenden Dingen als der unmittelbaren Beteiligung am Wirtschaftsleben befasse. Der Berufsträger erbringe auch seine Leistung persönlich, oder - noch weitergehend - die Leistung sei höchstpersönlich und nicht vertretbar. Als besonderes Merkmal käme noch die Ausgestaltung eines Standesrechts hinzu, z.B. Berufsgeheimnis und amtliche Zulassung.

Als "Notbremse" fungiert in fast allen Fällen die im Steuerrecht so häufig benützte Verkehrsanschauung.

Diese genannten Merkmale sollen im folgenden untersucht werden, besonders im Hinblick darauf, ob und wie sie sich überhaupt für eine steuerrechtliche Abgrenzung von den gewerblichen Betrieben verwenden lassen.

1) Das Auftreten nach außen

Es gibt Fälle, in den ein Berufsträger nach außen als Kaufmann auftritt, dennoch aber steuerlich als Freiberufler eingestuft zu werden verlangt. Seine Tätigkeit ist an sich freiberuflicher Art (wobei es auf die Berufsbezeichnung nicht ankommt), er bedient sich aber typisch kaufmännischer Methoden, seien dies Rechtsformen, nach denen sich Kaufleute normalerweise zusammenschließen, wie OHG oder KG, oder Praktiken in der

Berufsausübung, wie Anzeigen in der Tagespresse oder Anbringen von Werbeplakaten.

Nicht in diesen Zusammenhang gehören Fälle, die auf Grund der Vielfältigkeitstheorie zur Bejahung eines gewerblichen Betriebs geführt haben. Ebenso sind Kapitalgesellschaften ausgeklammert, die kraft Rechtsform Gewerbebetriebe und damit gewerbesteuerpflichtig sind¹⁰⁾.

Im folgenden soll der Frage nachgegangen werden, ob es ein Merkmal der freien Berufe ist, daß sie nach außen nicht in kaufmännischer Weise hervortreten und ob folglich Berufsträger, wenn sie im Berufsleben wie Kaufleute auftreten, ihre Eigenschaft als Freiberufler verlieren.

a) Bedient sich ein Freiberufler Methoden, die einem Gewerbebetrieb eigentümlich sind, dann kommt es darauf an, wann die Tätigkeit freiberuflichen Charakter verliert und zur gewerblichen wird. Diese Abgrenzung steht hier nicht zur Debatte. Das Auftreten nach außen als solches ist in diesen Fällen kein Abgrenzungsmerkmal, sondern die Folge der nunmehr geänderten Tätigkeit¹¹⁾.

b) In Betracht kommt ferner, daß der Freiberufler seine (freiberufliche) Tätigkeit beibehält, dabei jedoch nach außen wie ein Kaufmann hervortritt, indem er sich bei seiner Tätigkeit fremder oder sogar unerlaubter Mittel bedient. Dann ist das Auftreten nicht mehr die Folge einer geänderten Tätigkeit, sondern das Auftreten als solches unterscheidet ihn von seinen Berufskollegen. Allerdings kann man an dieser Stelle sagen, daß das Auftreten nach außen auch ein Teil des Berufsethos der freien Berufe insgesamt ist und schon deshalb eine nicht mehr freiberufliche Tätigkeit vorliegt.

Auch wenn man nicht so weit gehen will, wird man zu demselben Ergebnis kommen. Wenn nämlich "unter Beachtung der Standesgrundsätze das Berufsbild so verfälscht wird, daß das äußerliche Verhalten objektiv mit dem zwar vorhandenen, aber entstellten Aufgabenbereich des Berufsträgers nichts zu tun hat"¹¹⁾, dann muß der Berufsträger sich so behandeln lassen, wie er auftritt - als Gewerbetreibender

10) § 2 Abs. 2, 2 GewStG; Steuck in StuF 1964, S. 250

11) Kilian, DStR 1962/63, S. 279

c) Besondere Probleme treten auf, wenn sich mehrere Freiberufler zu einer handelsrechtlichen Personengesellschaft (OHG, KG) zusammenschließen. Es ist dann die Frage, ob die Abmachung solcher Freiberufler im Innenverhältnis, bzw. die Eintragung in das Handelsregister, die steuerliche Einordnung ändert. Gründen Angehörige eines freien Berufes mit berufsfremden Personen zur gemeinsamen Berufsausübung eine OHG oder KG und lassen sie die Gesellschaft im Handelsregister eintragen, dann ist allerdings die OHG oder KG i. d. R. gewerbsteuerpflichtig¹²⁾. Dieses Ergebnis ist ohne weiteres verständlich.

Der BFH kommt aber auch bei einer Gesellschaft, die nur aus freiberuflern besteht, zu demselben Ergebnis. Aus dem bloßen Zusammenschluß zur Gesellschaft und der Eintragung im Handelsregister ergebe sich die - widerlegbare - Vermutung, daß ein Handelsgewerbe betrieben werde¹³⁾.

Der BFH weicht damit von der Ansicht des RFH ab¹⁴⁾, der es als unerheblich ansah, in welcher Rechtsform Angehörige eines freien Berufes nach außen im Verkehr auftreten und für den es folglich auch bedeutungslos war, ob die Gesellschaft als gewerblich i. S. des HGB anzusehen und ob sie im Handelsregister eingetragen war.

Kilian¹⁵⁾ lehnt m. E. zu Recht die neuere Rechtsprechung ab und schließt sich im Ergebnis dem RFH an. Dafür bringt er eine Reihe von Gründen:

Das Handelsrecht hat die Lehre vom Kaufmann kraft Auftretens entwickelt, um im privatrechtlichen Verkehr zum Schutze gutgläubiger Dritter Folgerungen aus dem Rechtsschein ziehen zu können. Der Geschäftsmann, der im Rechtsverkehr als Kaufmann auftritt, muß sich auch als ein solcher behandeln lassen. Er wird aber dadurch nicht zum Kaufmann.

12) Zum selben Ergebnis kommt man auch, wenn es sich um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts handelt und die berufsfremde Person Mitunternehmer ist - vgl. das BFH-Urt. v. 14. 2. 1956 in BStBl. III, S. 103, aber auch andererseits (Ausnahmefall) das BFH-Urt. v. 22. 1. 1963 in BStBl. III, S. 189

13) vgl. BFH-Urt. v. 16. 9. 1958 I 351/56 U in BStBl. III S. 482 sowie BFH-Urt. v. 14. 2. 1956 aaO; zustimmend Hartz in Inf. 1957, S. 130 (133)

14) RFH-Urt. v. 26. 1. 1938 VI 41/38 in RStBl. 1938, S. 733; Lenski Steinberg, Anm. 41 zu § 2 GewStG

15) aaO

§ 5 des Handelsgesetzbuches redet vom Scheinkaufmann kraft Eintragung. Dieses Institut beruht auf der Eintragung im Handelsregister mit den entsprechenden Rechtsfolgen. § 5 setzt jedoch den Betrieb eines Gewerbes voraus und hat demnach gerade das als Ausgangspunkt, was hier strittig ist.

Das bedeutet, daß die beiden genannten handelsrechtlichen Institute zu Bedenken gegenüber der BFH-Rechtsprechung Anlaß geben.

Abgesehen davon, daß § 5 HGB nicht herangezogen werden kann, entfällt auch eine Anwendung des § 2 HGB dergestalt, daß etwa Angehörige freier Berufe durch eine Eintragung im Handelsregister Vollkaufleute und mithin Gewerbetreibende werden könnten. Für das Steuerrecht kann nichts anderes als für das Zivilrecht gelten, das für den Freiberufler durch die handelsrichterliche Eintragung keine Kaufmanneigenschaft entstehen läßt, sondern nur zum Schutze Dritter den § 15 HGB besitzt. Aus der Rechtsform als solcher ergibt sich ebenfalls nicht, daß ein gewerbliches Unternehmen vorliegt. Aus der Wahl der Rechtsform einer Personengesellschaft läßt sich eine Gewerbesteuerpflicht nicht begründen. Bei der Besteuerung kommt es darüberhinaus nicht auf eine Erklärung gegenüber der Öffentlichkeit an; besteuert wird ja gerade, wie der BFH immer wieder betont, nicht die Berufsbezeichnung, sondern die Tätigkeit.

Als Ergebnis ist mit Kilian festzuhalten, daß das Auftreten in kaufmännischer Weise ausschließlich in den Fällen verwendet werden kann, in denen sich der Freiberufler nach außen nicht standesgemäß verhält.

2) Kein Gewinnstreben und keine kaufmännische Grundlage bei den freien Berufen?

In der Literatur wie in der Rechtsprechung wird als Kennzeichen eines freien Berufs hin und wieder hervorgehoben, daß das Gewinnstreben - im Gegensatz zu den Gewerbebetrieben - nicht im Vordergrund stehe¹⁶⁾. Immer wieder taucht der Gesichtspunkt des "kaufmännischen" oder "ge-

16) z. B. BFH-Urt. v. 13. 9. 1955 I 250/54 U in BStBl. 1955 III, S. 325; FG Freiburg, Urt. v. 28. 11. 1960 I 8/59 in EFG 1962, S. 205; Heinlein in DStZ 1950, S. 183; Lenski-Steinberg, Anm. 37 zu § 2 GewStG

werblichen" Gewinnstrebens auf, das bei den freien Berufen fehlen soll. Irgendeine Tätigkeit sei "kaufmännischer" Art. Das mag im Einzelfall richtig gesehen sein, sollte aber für eine allgemeine Abgrenzung nicht übernommen werden.

Wie sich aus dem Handelsgesetzbuch ergibt, ist die kaufmännische Tätigkeit ein engerer Begriff innerhalb der gewerblichen Tätigkeit¹⁷⁾. Für Gewerbetreibende, die keine Kaufleute i.S. des Handelsrechts sind, kann dieses Merkmal nicht in Betracht kommen, da sie ja eben nicht "kaufmännisch" tätig werden. Gerade bei solchen Berufen treten aber besondere Abgrenzungsschwierigkeiten auf.

"Kaufmännisches Gewinnstreben"¹⁸⁾ ist deshalb als Abgrenzungsmerkmal kaum geeignet. Noch niemand hat erklärt, wie es sich beispielsweise zum "gewerblichen Gewinnstreben" (diesen Begriff verwendet das FG Freiburg¹⁹⁾) verhält, und weiter, ob es etwa ein "freiberufliches Gewinnstreben" geben kann, das sich davon unterscheidet. Mit solchen Begriffen ist nicht weiterzukommen.

Das Streben nach Gewinn ist eine allgemeine Erscheinung, die auch im Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Aufschwung der Nachkriegsjahre gesehen werden muß, und die, wenn nicht besondere Umstände hinzutreten, nicht als typisches, allgemeines Abgrenzungsmerkmal verwendet werden kann²⁰⁾. Die GewStDV geht ebenfalls davon aus²¹⁾. Gewinnstreben mit spekulativer Absicht kann - muß aber nicht -, wie noch zu zeigen sein wird, Indiz für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit sein.

Es wurde auch versucht, diesen Punkt von einer anderen Seite her zu beleuchten. Jastrow²²⁾ nimmt an, daß "Erwerbszweck und Beruf allen Gesellschaftsschichten gemeinsam" sind. Aber, so sagt er weiter, die gewer-

17) dazu im einzelnen das 3. Kapitel

18) BFH-Urt. v. 13. 9. 1955 I 250/54 U aaO

19) Urt. v. 28. 11. 1960 I 8/59, aaO

20) Kilian in DStR 1962/63, S. 279

21) ebenso Herrmann-Heuer, Komm. z. EStG, Anm. 6 c zu § 18

22) Seite 102

betreibende Bevölkerung ginge vom Erwerbszweck ihrer Tätigkeit aus und gelange durch den Erwerb zum Berufsempfinden, während es umgekehrt der Sinn der freien Berufe sei, vom Beruf auszugehen und von diesem aus zum Erwerb zu gelangen.

Nach dieser Ansicht liegt dem freien Beruf ein ethisches Motiv zugrunde²³⁾; der Freiberufler übt seinen Beruf aus Berufung aus. Diese ist das Primäre, nicht das Geldverdienen - obwohl das Streben nach Gewinn nicht etwas ganz Untergeordnetes sein muß²⁴⁾.

Dieser Abgrenzung von den Gewerbebetrieben, wenn überhaupt von einer solchen gesprochen werden kann, kann m. E. nicht beigetreten werden. Freie Berufe sind im Laufe von Jahrhunderten entstanden, ohne Rücksicht auf eine ethische Grundhaltung, und nur im Hinblick auf das besonders hohe Niveau der Tätigkeit. Die ethische Grundhaltung war nur mehr eine Folgeerscheinung dieser Berufe.

Es kommt hinzu, daß früher Freiberufler größtenteils solche Leute waren, die wenig auf eigene Erwerbstätigkeit angewiesen waren und von ihrem Vermögen leben konnten. Die Gegenleistung war keine eigentliche Bezahlung, sondern eine Ehrengabe (Honorar)²⁵⁾.

In einer Zeit, in der das Materielle allgemein eine immer größere Rolle spielt, kann diese Auffassung nicht aufrechterhalten werden. Es kommt doch nur auf die Auffassung des einzelnen an, ob er den Beruf vor das Geldverdienen stellt oder umgekehrt. Dabei ist es vollkommen gleichgültig, ob dieser Beruf nun ein freier Beruf oder die Ausübung eines Gewerbebetriebs ist. Ein Pauschalurteil, das sich auf die Berufstätigkeit und nicht auf die Einstellung zum Beruf gründet, erscheint als Abgrenzungsmerkmal nicht am Platze.

3) Zur Frage des Betriebsvermögens

Im folgenden ist zu untersuchen, ob ein Gewerbebetrieb auch ohne Ein-

23) Timmerbeil, S. 101; ebenso Flume in DB 1950, S. 564

24) Timmerbeil, S. 38

25) vgl. RFH-Urt. v. 9. 7. 1919 II A 100/19, Slg. Bd. 1, S. 129

satz eines gewerblichen Betriebsvermögens ausgeübt werden kann, oder anders ausgedrückt, ob es ein Kennzeichen freier Berufe ist, daß gewerbliches Betriebsvermögen fehlt.

Dabei wird die Ansicht vertreten, der maßgebende Faktor freiberuflicher Tätigkeit sei nicht ein gewerbliches Betriebsvermögen, sondern die eigene Arbeitskraft. Die Betriebsstätte des Freiberuflers befinde sich "lediglich in seinem Hirn"²⁶⁾. Freiberufler seien daher Bezieher unfundierter Einkünfte²⁷⁾. Hier wird also der Objektcharakter der Gewerbesteuer als Abgrenzungsmerkmal gebraucht. So allgemein läßt sich das Problem aber wohl nicht lösen. Es gibt auch fundiertes Einkommen bei den freien Berufen (man denke etwa an den Sanatoriumsbetrieb eines Arztes als Hilfsmittel ärztlicher Tätigkeit), wie umgekehrt unfundiertes Einkommen bei gewerblichen Tätigkeiten²⁸⁾.

Gerade dort, wo die Vermögenswerte nach Art und Umfang eine größere Bedeutung erlangen, treten die Abgrenzungsschwierigkeiten auf²⁹⁾. In den Grenzfällen lassen sich der Einsatz geistigen Vermögens bei den freien Berufen einerseits, und der Einsatz gewerblichen Betriebsvermögens andererseits kaum als Abgrenzungsmerkmale verwenden.

Auch wenn man³⁰⁾ die Betonung nicht auf Betriebsvermögen, sondern auf Betriebskapital nach Art eines gewerblichen Betriebsvermögens legt, kommt man in den Grenzfällen nicht weiter. Es verlagert sich dann das Problem zur Frage hin, wie man das gewerbliche vom nicht-gewerblichen Betriebsvermögen abzugrenzen hat.

Es wurde auch der Versuch unternommen, den Vermögensbestand der freien Berufe nicht als "Betriebsvermögen" anzusehen. Das ärztliche Instrumentarium beispielsweise sei kein Betriebsvermögen, das einen selbständigen Erfolg liefere, sondern das Mittel oder die notwendige Vorbe-

26) Meumann, S. 623

27) Greiffenhagen in Wprg 1957, S. 413

28) Grass, in Steuer-Kongreß-Report 1965, S. 121, hat die Problematik am Beispiel des Fotomodells aufgezeigt

29) vgl. Grass in Hartmann-Böttcher, Anm. 4b zu § 18 EStG

30) wie Kilian in DStR 1962/63, S. 279 .

dingung für die ärztliche Tätigkeit.

Freiberufler hätten kein Betriebsvermögen, sondern stets reines "Arbeitseinkommen"³¹⁾. Freie Berufe seien eben keine "Betriebe"³²⁾. Dem mag man zustimmen können - aber was sind nun freie Berufe? Hier wird doch der zweite Schritt vor dem ersten getan. Das läuft auf eine kausale Umkehr hinaus und führt zu einem abzulehnenden Zirkelschluß.

Das Vorhandensein von Betriebsvermögen mag ein gewisses Merkmal für Zweifelsfälle sein. Sein Fehlen schließt aber die Annahme eines Gewerbebetriebs nicht aus. Es gibt eine Reihe von gewerblichen Tätigkeiten, bei denen Gewerbekapital überhaupt nicht oder in geringem Umfang eingesetzt wird³³⁾. Eine Entscheidung kann daher nicht allein auf das Vorhandensein der für den Objektcharakter der Gewerbesteuer erforderlichen Medien gegründet werden. Ein Beispiel³⁴⁾ mag dies kurz veranschaulichen:

Ein Handelsvertreter (Gewerbetreibender) und ein beratender Ingenieur (Freiberufler) haben jeweils ein unbedeutendes Büro sowie einen PKW. Die Abgrenzung mittels des Betriebsvermögens gelingt nicht; in beiden Fällen erfüllt es dieselbe Funktion und hat denselben Umfang.

4) Die Überwälzung von Investitionen und Steuern auf die Konsumenten

Greiffenhagen³⁵⁾ hält für den Unterschied zwischen freiem Beruf und Gewerbebetrieb als charakteristisch, daß der Gewerbebetrieb alle Kosten einschließlich der Investitionen sowie Steuern vom Ertrag und Vermögen im Preis wieder hereinholt, indem er sie auf die Konsumenten abwälzt.

31) Bräuer, S.38, 40, 46

32) Timmernbeil, S.63; ebenso RFH-Urt. v. 14.5.1924 VI vA 5/24 in Slg. Bd.14; S.19

33) RFH-Urt. v. 15.7.1942 VI 192/42 in RStBl. 1942, S.989
BFH-Urteile v. 17.2.1955 IV 77/53.S in BStBl. 1955 III, S.100,
vom 13.9.1955 I 250/54 U in BStBl. 1955 III, S.325 und vom
17.3.1960 IV 178/58 U in BStBl. 1960 III, S.209

34) nach Kilian, aaO

35) Gegen die Heranziehung freier Berufsausübung zur Gewerbesteuer, S.9 ff., und in Wprg 1957, S.413

Der freie Beruf könne seine Kosten nicht abwälzen, denn er erhebe ein Honorar auf Grund von amtlichen oder berufsfüblichen Gebührenordnungen, in die eine Gewerbesteuer nicht einkalkuliert sei. Er trage jedes finanzielle Risiko selbst, weil er das Entgelt für seine Leistungen ebenso wie der festbesoldete Unselbständige nicht kalkuliere.

Für viele Berufe mag diese These zutreffen. Sie bringt aber keine klaren Abgrenzungsmerkmale, sondern - wie immer - nur Indizien. Gerade in den problematischen Grenzbereichen wird sie versagen. Eine stattliche Reihe von freien Berufen wird nicht nach festen Gebührensätzen tätig, sondern kalkuliert die Preise für ihre Leistungen genau wie ein Gewerbetreibender, d.h. wälzt Investitionen und Steuern letzten Endes doch auf die Verbraucher ab.

5) Die Vorbildung

Freiberufliche Tätigkeit ist eine Tätigkeit von besonderem Niveau, oder, wie der BFH sich ausdrückt³⁶⁾, eine qualifizierte Tätigkeit. Dafür spielt die Vorbildung eine wesentliche Rolle³⁷⁾. Insbesondere bei der Frage der "ähnlichen Berufe" i.S. des § 18 EStG tritt dies zutage. Erfordert der freie Beruf eine wissenschaftliche Ausbildung, dann wird dies auch von dem ähnlichen Beruf verlangt³⁸⁾.

Allerdings ergibt sich auch aus einer theoretisch wissenschaftlichen und praktischen wissenschaftlichen Berufsausbildung nicht zwingend eine freiberufliche Tätigkeit. Auch beim Gewerbe gibt es zahlreiche Berufsangehörige, die eine höhere wissenschaftliche Ausbildung genossen haben und in ihrem Gewerbe dauernd diese Erfahrungen mit anwenden³⁹⁾.

36) z. B. Urt. v. 29.1.1964 I 381/60 U in BStBl. 1964 III, S. 273

37) Hermann-Heuer, Anm. 6a zu § 18 EStG; Popitz, Zur Frage der GewSt-Pflicht der freien Berufe, S. 143; Karger, S. 55, Anraths, S. 183

38) BFH-Urt. v. 29.3.1961 IV 404/60 U in BStBl. III, S. 306

BFH-Urt. v. 29.1.1964 I 381/60 U in BStBl. III, S. 273

39) Anraths, S. 174

Der BFH hatte Gelegenheit, einen Fall dieser Art zu entscheiden⁴⁰⁾. Es ging um die Tätigkeit der Schadensregulierung im Auftrag eines Versicherungsunternehmens. Der selbständige Berufsträger wurde als Gewerbetreibender besteuert, obwohl er eine juristische Ausbildung vorweisen konnte. Entscheidend war hier für den BFH die gewerbliche Aufgabe, und auf dem gewerblichen Gebiet war die Ausbildung als Jurist uninteressant. Allerdings wird man davon ausgehen müssen, daß der Steuerpflichtige nicht dauernd seine juristischen Erfahrungen anwandte. Es gibt aber auch solche Tätigkeiten, die die Erfahrungen ihrer Ausbildung laufend anwenden. Anraths⁴¹⁾ hat dabei besonders auch an die Naturwissenschaftler und Techniker gedacht.

Es ergibt sich daraus, daß die Vorbildung zwar ein sehr wesentliches Merkmal freier Berufe ist, daß aber gerade in Grenzfällen auch sie nur als Indiz herangezogen werden kann. In solchen Grenzfällen wird sie aber stets im Gesamtrahmen zu berücksichtigen sein.

6) Die schöpferische Befähigung

So wie der Gesichtspunkt der Vorbildung besonders für die wissenschaftlichen, unterrichtenden und erzieherischen Berufe von Bedeutung ist, ist es die schöpferische Befähigung bei der künstlerischen und schriftstellerischen Tätigkeit. Wenn also von schöpferischer Befähigung einzelner Berufe die Rede ist, so soll damit die wissenschaftliche Tätigkeit, die ja - in Reinkultur betrieben - ebenfalls eine schöpferische ist, ausgeklammert sein. So versteht es auch die Rechtsprechung.

Schöpferische Leistungen sind danach solche, in denen sich eine individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft widerspiegelt, und die neben einer hinreichenden Beherrschung der Technik der betreffenden Kunstart eine gewisse künstlerische Gestaltungshöhe erreichen⁴²⁾.

Wenn jemand wissenschaftlich tätig ist, ohne eigenschöpferisch tätig zu

40) Urt. v. 29.8.1961 I 21/61 U in BStBl. III, S. 505

41) aaO

42) BFH in BStBl. 1960 III, S. 453; umsatzsteuerrechtliche Entscheidung

sein, so schadet das nichts. Wissenschaftlichkeit oder eigenschöpferische Betätigung sind keine unabdingbaren Merkmale einer als freiberuflich zu bezeichnenden Tätigkeit⁴³⁾. Schöpferische Befähigung kann daher nicht als eines der Hauptwesensmerkmale der freien Berufe angesehen werden⁴⁴⁾. Mit dieser Forderung kommt man nicht weiter. Man kann darunter auch, wie gezeigt wurde, ebenso eine künstlerische wie eine wissenschaftliche Tätigkeit verstehen - zwei Begriffe, die bereits zum Tatbestand des § 18 EStG gehören.

Hin und wieder steigert sich auch die gewerbliche zur "schöpferischen" Tätigkeit. Ein Schreinermeister, der in seinem Betrieb originelle Schränke herstellt, deren Gestaltung er selbst durchgedacht und dann ausgeführt hat, ist auch schöpferisch im weiten Sinn tätig, ohne daß er deshalb als Freiberufler anerkannt würde.

Ist demnach die Vorbildung in Grenzfällen als Indiz für die Abgrenzung brauchbar, so ist das beim Schöpfersichen nicht der Fall. Die schöpferische Befähigung ist ein derart dehnbarer Begriff, daß er für Grenzfälle nicht brauchbar ist. Nur insoweit, als er sich mit der künstlerischen Tätigkeit verbindet, kann er verwendet werden, aber dann eben nicht als eigenes Abgrenzungsmerkmal, sondern nur als Unterstreichung oder Sublimierung der "künstlerischen Tätigkeit" i. S. des § 18 EStG.

7) Die geistige Tätigkeit

Als besonderes Merkmal der freien Berufe wird häufig eine geistige Tätigkeit angesehen, die mit höher zu bewertenden Dingen als mit der unmittelbaren Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsleben zu tun hat⁴⁵⁾. Damit sind nicht nur akademische Berufe gemeint, sondern auch solche, die eine gewisse wissenschaftliche oder künstlerische Grundlage haben, wobei es auf die geistige Arbeitsleistung ankommt⁴⁶⁾.

43) BFH-Urt. v. 18. 7. 1963 IV 120/62 U in BStBl. III, S. 557;
BFH-Urt. v. 30. 4. 1959 IV 45/58 U in BStBl. III, S. 267.

44) a. A. Greiffenhagen in Wprg 1957, S. 413

45) Lenski-Steinberg, Anm. 37 zu § 2 GewStG

46) vgl. Spitaler in FR 1950, S. 161; Schmitz in FR 1961, S. 402;
Meumann, S. 619

Auch der BFH⁴⁷⁾ sieht - außer in der eigenen Arbeitskraft - im geistigen Vermögen des freiberuflich Tätigen ein "tragendes Fundament" dieser Berufstätigkeit. Er geht aber auf dieses "tragende" Fundament nicht näher ein und untersucht nicht, ob es wirklich trägt. Das Schlagwort von der geistigen Leistung wird dann immer weiter übernommen⁴⁸⁾.

Dabei wird aber übersehen, daß geistige Leistungen bei allen Erwerbsberufen erforderlich sind⁴⁹⁾. Es ist nicht so, daß ein Gewerbetreibender ohne eigene Überlegungen, Ideen, Planungen auskommen könnte. Nur auf geistige Leistungen kann also bei der Grenzziehung nicht abgestellt werden.

Popitz⁵⁰⁾ geht daher einen Schritt weiter. Geistige Leistungen, so sagt er, seien für alle Erwerbsberufe, auch Gewerbetreibende, bedeutsam, aber bei den freien Berufen bestünden zweierlei Besonderheiten. Zun. einen sei es die theoretisch und praktisch wissenschaftliche Berufsausbildung, von der schon die Rede gewesen ist. Der andere Punkt sei, daß die freiberufliche Tätigkeit überhaupt nur in Anwendung der Wissenschaft oder der Kunst ausgeübt werden könne. Wissenschaft und Kunst seien für die freien Berufe schlechthin kausal.

Diese Argumentation erscheint auf den ersten Blick bestechend, führt aber dennoch nicht weiter. Es soll damit - richtigerweise - dargetan werden, daß es im Ergebnis auf das Niveau der Tätigkeit ankommt, jedoch kommt der Kausalität von Wissenschaft und Kunst als Abgrenzungsmerkmal keine besondere Bedeutung zu. Das ganze moderne Leben - einschließlich der gewerblichen Tätigkeit - ist ohne Wissenschaft und Kunst undenkbar. Die meisten Gewerbetreibenden wenden wissenschaftliche oder künstlerische Erkenntnisse an. Damit wäre das Abgrenzungsproblem höchstens ein graduelles; je nachdem, wieviel Kunst oder Wissenschaft je-

47) Urt. v. 10. 4. 1953 IV 429/52 U in BStBl. III, S. 142 (143)

48) vgl. z. B. BFH-Urt. v. 19. 1. 1956 IV 465/54 U in BStBl. 1956 III, S. 89; ein Patentberichterstatter erbringt keine eigene geistige Leistung; ebenso Herrmann-Heuer, Anm. 3 zu § 18 EStG

49) Anraths, S. 174 ff.

50) Popitz, Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe, S. 143

mand verwertet, wäre er Freiberufler oder Gewerbetreibender. Dann ist die Grenze fließend, ohne jede feste Kontur.

Hier mag man nun entgegenhalten, es brauche nicht um die Anwendung von Wissenschaft und Kunst, wie Popitz meint, zu gehen, sondern es käme statt des Anwendens auf das Hervorbringen, das eigene Schaffen eines wissenschaftlichen oder künstlerischen Produktes an.

Daraus lassen sich jedoch auch keine weiteren Folgerungen ziehen. Das Gesetz bringt selbst die wissenschaftliche oder künstlerische Tätigkeit im Tatbestand des § 18 EStG. Was darunter zu verstehen ist, ergibt sich aus der Auslegung der Gerichte; weitere allgemeine Merkmale, die allen freien Berufen eigen sind, sind in diesem Zusammenhang nicht ersichtlich.

8) Die eigene, persönliche Leistung

Als wesentliches Unterscheidungsmerkmal wird oft die persönliche Leistung des Freiberuflers herausgestellt⁵²⁾. Während die Gewerbebetriebe von der persönlichen Arbeitskraft ihrer Träger unabhängig seien⁵³⁾, sei der freie Beruf an der Persönlichkeit des Berufsträgers orientiert⁵⁴⁾. Dabei ist nun nicht der Freiberufler als "Arbeitstier" zu verstehen, sondern als Person, welche die Verantwortung für die Erfüllung einer Aufgabe hat. Diese Tätigkeit ist - nach Flume⁵⁴⁾ - nicht nach Arbeitsquantität bestimmt.

Auch die Begründung zum EStG 1934⁵⁵⁾ stellt dem Einsatz gewerblichen Vermögens die eigene Arbeitskraft des StPfl. gegenüber.

Es ist richtig, daß die persönliche Leistung, d.h. die Erbringung einer berufsspezifischen Leistung, ein unverzichtbares Merkmal der freien Berufe ist⁵⁶⁾. Die Tätigkeit muß hauptsächlich auf der persönlichen Arbeits-

52) Grass in Hartmann-Böttcher, Anm. 4 zu § 18 EStG; Herrmann-Heuer, Anm. 6 b zu § 18 EStG; Karger S. 54

53) Greiffenhagen in Wprg 1957, S. 413

54) Flume in DB 1950, S. 564

55) RStBl. 1935, S. 33 ff (42)

56) BFH-Urt. v. 7. 11. 1957 IV 668/55 U in BStBl. 1958 III, S. 34 (37) mit Hinweis auf Deneke, S. 180 (f.)

kraft des Berufsträgers beruhen⁵⁷⁾. Ist das nicht der Fall, dann kann nicht mehr von einer freiberuflichen Tätigkeit gesprochen werden⁵⁸⁾. Das ist auch die Auffassung der Gesetzgebers, wie sich aus der Vervielfältigungstheorie ergibt. Zweifel treten nur auf, inwieweit dieses Merkmal der persönlichen Ausübung zur Abgrenzung dienlich ist.

Hierzu wird geltend gemacht, daß eine freiberufliche Praxis ohne die Persönlichkeit des Trägers des freien Berufs regelmäßig nicht existenzfähig sei, während der Gewerbebetrieb auch ohne Mitwirkung des Inhabers sein wirtschaftliches Leben führen könne. Im freien Beruf werde die Berufsarbeit überwiegend persönlich ausgeführt - im Gegensatz zum Gewerbebetrieb, dessen Produktionsmittel jeder andere kaufen und damit einen Gewerbebetrieb betreiben könne. Es wird weiter gesagt, daß eben die Leistungen einerseits durch die Person, andererseits jedoch durch "das Unternehmen" erbracht werden. Dabei kann sich ein Einzelunternehmer so weit von den Geschäften zurückziehen, daß er im gewöhnlichen Geschäftsbetrieb nicht mehr in Erscheinung tritt⁵⁹⁾. Anklänge zu dieser Ansicht finden sich auch in einem BFH-Urteil aus dem Jahre 1953⁶⁰⁾. Dort wird der an sich gute Gedanke gebracht, daß ein Patient nicht in die "Praxis" des Arztes geht, sondern zum Arzt seines Vertrauens, das sich auf dessen rein persönliche Tüchtigkeit gründet. Auf den äußeren Rahmen, das Betriebsvermögen, komme es dem Patienten nicht an.

Dennoch eignen sich derartige Gesichtspunkte nicht ohne weiteres zur Abgrenzung. Es wird nämlich dabei übersehen, daß es auch gewerbliche Tätigkeiten gibt, die lediglich auf dem Einsatz der persönlichen Arbeitskraft beruhen. Dabei seien insbesondere Berufssportler, Artisten, Dienst männer, Hausschneiderinnen, kleine Handwerker u. ä. erwähnt⁶¹⁾.

Es ist beispielsweise denkbar, daß ein Auftraggeber sich an einen ganz bestimmten Schreiner wendet, von dem er weiß, daß dessen Arbeit be-

57) BFH-Urt. v. 12. 9. 1951 IV 200/51 U in BStBl. III, S. 197

58) BFH-Urt. v. 7. 7. 1955 IV/492/53 U in BStBl. III, S. 323

59) Greiffenhagen in Wprg 1957, S. 413; Rittner, S. 21

60) Urt. v. 10. 4. 1953 IV 429/52 U in BStBl. 1953 III, S. 142

61) Littmann, Komm. z. EStG, TZ 8 zu § 18 EStG

sonders gut ist. Dann kommt es ihm (wie in dem Arztbeispiel) auf die persönliche Tüchtigkeit, nicht auf das Betriebsvermögen des Schreiners an.

Allein dem Umstand, daß im wesentlichen nur die persönliche Arbeitskraft eingesetzt wird, kann daher keine Bedeutung beigelegt werden⁶²⁾. Sie mag hin und wieder Unterscheidungsmerkmal sein, ist aber nicht immer ein zuverlässiges, da es auch bei gewerblichen Tätigkeiten vorliegen kann.

9) Die höchstpersönliche Leistung

Da nun die persönliche Arbeitsleistung das Wesen freiberuflicher Tätigkeit nur unvollkommen erfaßt, wurde der Versuch unternommen, dieses Merkmal noch enger zu fassen. Man schied die vertretbare Leistung (= Gewerbebetrieb) von den nicht vertretbaren oder höchstpersönlichen Arbeitsleistungen⁶³⁾. Im Grundgedanken dieser höchstpersönlichen Leistung liege das Wesen der freien Berufstätigkeit. Diese Unterscheidung soll insbesondere für gewerbliche Tätigkeiten gelten, die lediglich auf dem Einsatz der persönlichen Arbeitskraft beruhen, ohne daß ein bemerkenswertes Betriebsvermögen vorhanden ist.

In dieser Allgemeinheit kann dem aber nicht zugestimmt werden. Ein einzelner kleiner Gewerbetreibender ohne Betriebsvermögen erbringt ebenfalls höchstpersönliche Leistungen. Es gibt sicherlich Arbeiten, die ein anderer genauso an seiner Stelle verrichten könnte, aber wo ist das nicht der Fall? Doch nur bei ganz besonders qualifizierten wissenschaftlichen oder künstlerischen Arbeiten, deren Niveau weit über der Untergrenze freiberuflicher Tätigkeit liegt.

62) neben Littmann, aaO, auch Kilian in DStR 1962/63, S. 279, sowie als Beispiel aus der Rspr. Urteil des BFH vom 13. 9. 1955 I 250/54 U in BStBl. III, S. 325

63) Littmann, Komm. z. EStG, TZ 8 zu § 18; Schmitz in FR 1961, S. 402; Kilian in DStR 1962/63, S. 279

Eine Hebamme beispielsweise wird nicht höchstpersönlich tätig, sie kann durch eine Kollegin ersetzt werden, obwohl ihre Tätigkeit als freiberuflich anerkannt ist. Auf der anderen Seite gibt es gewerbliche Tätigkeiten (so wenigstens hat sie die Rspr. eingestuft), die normalerweise nicht vertretbar sind; Artist oder Berufssportler⁶⁴⁾. Gerade diese beiden Berufe bringt Littmann⁶⁵⁾ als Beispiele für gewerbliche Tätigkeiten ohne Einsatz von Betriebsvermögen, die nur auf der persönlichen Arbeitskraft beruhen, um dann anschließend die These von der höchstpersönlichen Leistung aufzustellen.

Man darf ferner nicht vergessen, daß die meisten Berufe es teilweise mit vertretbaren, teilweise mit höchstpersönlichen Arbeiten zu tun haben.

So wird ein Rechtsanwalt nicht immer mit wissenschaftlichen Problemen konfrontiert, ebenso wie etwa ein Arzt. Wenn er sich nun lange Zeit nur mit ganz einfachen Fällen zu befassen hat, deren Behandlung oder Lösung Routinearbeit ist, will man ihm dann die Eigenschaft als Freiberufler absprechen? Oder soll es auf die übliche Berufstätigkeit ankommen? Dann aber könnte ein Berufssportler (mit Spitzenleistungen insbesondere) ebenfalls das Signum eines freien Berufes in Anspruch nehmen, ein Ergebnis, das keinesfalls befriedigt.

Die Unterscheidung zwischen vertretbarer und höchstpersönlicher Ausführung ist daher m. E. als Kriterium zur Abgrenzung nur mit Vorsicht zu verwerten.

10) Berufsethos und Standesrecht

Davon, daß die Ansicht vertreten wird, Freiberufler üben die berufliche Tätigkeit um ihrer selbst willen aus, war schon ausführlicher die Rede⁶⁶⁾. Hiernach liegt das Fundament in der geistig - ethischen Funktion des

64) Heinlein in DStZ 1950, S. 183; Boxer oder Ringer können sich grundsätzlich im Ring nicht vertreten lassen

65) aaO

66) s. o. Ziff. 1; vgl. außerdem Greiffenhagen in Wprg 1957, S. 413
Lenski-Steinberg, Anm. 37 zu § 2 GewStG

freien Berufes⁶⁷⁾. Aus diesem ethischen Grundmotiv, so wird weiter gesagt, ginge ein "Esprit du Corps" hervor⁶⁸⁾, der diese ethische Grundhaltung des Standes fixiere und ihn auch dadurch wesentlich vom Gewerbe unterscheide.

Es ist richtig, daß gerade Freiberufler häufig standesrechtlichen Bindungen unterworfen sind. Viele derartige Berufe setzen zu ihrer Ausübung eine amtliche Zulassung voraus und oft sind sie sogar gehalten, das Berufsgeheimnis zu wahren.

Damit aber das Vorhandensein eines Berufsrechtes als Abgrenzungsmerkmal verwendbar ist, ist zweierlei nötig: Erstens, daß ein Berufsrecht ausschließlich genau abgegrenzten freien Berufen vorbehalten ist, und zweitens, daß sämtliche Angehörige dieser freien Berufe standesrechtlich gebunden sind.

Das Berufsrecht der einzelnen freien Berufe dient dazu, den inneren Gehalt des betreffenden Berufes im Sinne eines übereinstimmenden Berufsethos zu sichern. Das Berufsrecht ist somit eine Folge freiberuflicher Tätigkeit, nicht ein Wesensmerkmal. Es soll damit einerseits die Aufgabe fixiert und begrenzt werden, andererseits ein Übergang zu zünftlerischen und ständischen Bindungen verhindert werden. Man kann aber auch das Verhältnis umgekehrt sehen. Das Wesentliche des freien Berufs wäre dann die öffentlich-rechtliche Bindung, d.h. also, daß diese ein Merkmal und nicht eine bloße Folge des Berufs ist.

Eine solche Bindung öffentlich-rechtlicher Natur gibt es aber auch für eine ganze Reihe von Gewerbetreibenden (für Handwerker beispielsweise durch die Handwerksordnung). Der Gewerbebegriff läßt durchaus berufsrechtliche Elemente zu⁶⁹⁾. Daraus folgt, daß das Berufsrecht nur eine Folge des betreffenden Berufes ist, wobei entscheidend ist, warum überhaupt eine öffentlich-rechtliche Bindung notwendig erscheint und wie sie auszugestalten ist⁷⁰⁾.

67) Kilian in DStR 1962/63, S.279

68) Timmerbeil, S.101

69) Rittner, S.28

70) Rittner, S.25 f.

Da es für gewerbliche wie für freie Berufe berufsrechtliche Vorschriften gibt, die von Beruf zu Beruf verschieden sind - es kommt jeweils auf den Wesensgehalt des betreffenden Berufes an -, kann aus dem Vorhandensein solcher Vorschriften nicht auf eine freiberufliche Tätigkeit geschlossen werden⁷¹⁾.

11) Die Verkehrsanschauung

Die sogenannte allgemeine Verkehrsanschauung ist das letzte und zugleich dehnbare "Abgrenzungsmerkmal", das üblicherweise angeführt wird. Es läßt sich zur Stützung einer jeden Auffassung heranziehen und ist besonders dann recht häufig anzutreffen, wenn andere gewichtigere Gründe nicht den Ausschlag geben können. Von der Verkehrsanschauung also wird Gebrauch gemacht, wenn die anderen Abgrenzungsmerkmale zu keinem klaren Ergebnis führen.

Sie ist eine besondere Erscheinungsform der in § 1 Abs. 2 des Steueranpassungsgesetzes normierten Volksanschauung⁷²⁾. In der Rechtsprechung spielt sie bei schwierigen Abgrenzungsfällen eine gewichtige Rolle, wenn über die Zuordnung einer Tätigkeit Zweifel bestehen. Dabei kommt es auf das Gesamtbild der Verhältnisse an⁷³⁾.

Der Begriff der sog. Verkehrsanschauung ist nur sehr vorsichtig und einschränkend anwendbar, ganz besonders im Hinblick darauf, daß es im Einzelfall oft sehr schwierig ist, überhaupt eine allgemeine Verkehrsanschauung festzustellen. So hat sich nämlich nicht einmal in den beteiligten Kreisen eine einheitliche Verkehrsauffassung über den Begriff des freien Berufes gebildet⁷⁴⁾.

71) Im Ergebnis ebenso Karger, S. 57

72) Kilian in DStR 1962/63, S. 279

73) Begründung zum EStG 1934, RStBl. 1935, S. 33 ff. (42); für die Rspr. z.B. BFH-Urt. v. 31.1.1956 I 203/54 U in BStBl. 1956 III, S. 90; BFH-Urt. v. 9.2.1961 IV 373/58 in HFR 1962, S. 340; Schmitz in FR 1961, S. 402

74) BFH-Urt. v. 7.11.1957 IV 668/55 U in BStBl. 1958 III, S. 34 (37)

Im allgemeinen muß die Verkehrsanschauung bei der Rspr. dazu herhalten, eine Gewerbesteuerpflicht zu begründen. Dabei wäre es doch manchmal - gerade im Grenzbereich - durchaus denkbar, umgekehrt eine Tätigkeit unter § 18 EStG zu subsumieren, etwa mit der Argumentation, daß nach der Verkehrsanschauung von einem Gewerbebetrieb nicht gesprochen werden könne und die Tätigkeit eher zum freien Beruf tendiere. Das würde andererseits wieder - wozu die Rspr. aus guten Gründen nicht bereit ist - eine weitere Auslegung des § 18 EStG und damit eine Vermehrung der freiberuflichen Tätigkeiten bedingen.

12) Zusammenfassende Darstellung

Die vorangegangenen Erörterungen zeigen, daß es keine festen, allgemeingültigen Abgrenzungsmerkmale gibt, die einen Beruf eindeutig den freien Beruf oder den Gewerbebetrieben zuordnen. Merkmale für freie Berufe an sich gibt es wohl, aber sie lassen sich selten so eindeutig prägen, daß sie nicht auch auf verschiedene gewerbliche Tätigkeiten zutreffen. Je näher man von der unterstellten freiberuflichen oder gewerblichen Ausgangslage zum Grenzbereich hinkommt, umso fragwürdiger werden die Abgrenzungsmerkmale. Die Gründe hierfür zu untersuchen, ist eine Aufgabe, die den folgenden Kapiteln vorbehalten bleibt.

Hier taucht immer wieder die Frage auf, wie es sich verhält, wenn gleich mehrere Merkmale freiberuflicher Tätigkeit, wie sie soeben dargestellt wurde, vorliegen. Dabei ist aber zu beachten, daß nicht alle Merkmale, die für und gegen eine freiberufliche Tätigkeit sprechen, gleichwertig einander gegenüberstehen. Es handelt sich immer nur um Indizien von unterschiedlichem Gewicht. Ob sie ausreichen, bemißt sich nach der ständig im Fluß befindlichen Verkehrsanschauung, oder deutlicher gesagt, nach dem Ergebnis, das die Behörde, das Gericht oder auch die Interessengruppe oft aus unvermeidlich subjektiver Sicht für richtig hält. Da die Grenzen verschwommen sind, lassen sich bei zweifelhaften Fällen nicht selten konträre Ergebnisse haltbar begründen.

Es kommt bei der Abwägung der verschiedenen Umstände auf das Gesamtniveau der Tätigkeit an. Besonders wichtig ist eine entsprechende Vorbildung (die allerdings nicht akademisch zu sein braucht). Insgesamt muß eine besonders qualifizierte, d.h. profilierte geistige Tätigkeit vorliegen.

Es geht also immer um die Frage des Graduellen.

Problematisch sind in diesem Zusammenhang Art und Zusammensetzung des Betriebsvermögens, das streng genommen wie auch z.B. das Standesrecht nicht ein Kriterium, sondern nur eine Folge der Tätigkeit ist und deshalb als Indiz nur mit entsprechender Vorsicht verwendet werden kann. Zurückhaltung ist hier geboten, weil das Betriebsvermögen entgegen einer unbefangenen Betrachtungsweise in Grenzfällen nicht den Ausschlag gibt.

Dennoch eignet sich m.E. das Betriebsvermögen nach der derzeitigen Rechtslage als Ausgangspunkt einer ersten gedanklichen Abgrenzung.

a) Selbständige Tätige ohne wesentliches Betriebsvermögen

Darunter fallen insbesondere auch Kleinbetriebe, wie Handwerker, Vertreter, Fotomodelle, auch Ingenieure, Hebamme usw. Entscheidend für die Zuordnung ist das Gesamtniveau der Tätigkeit⁷⁵⁾. Dieses Niveau legt die Rspr. fest; sie bedient sich dabei der verschiedenen Indizien freiberuflicher Tätigkeit. Letzten Endes ist das geschichtlich bedingt, denn früher waren Freiberufler auch nur Einzelpersonen ohne wesentliches Betriebsvermögen, die aber dennoch von den kleinen Gewerbetreibenden zu unterscheiden waren. -

b) Selbständig Tätige mit größerem Betriebsvermögen

Auch hier ist ein Blick in die Vergangenheit angezeigt. Betrachtet man einige freiberufliche Tätigkeiten, die z.T. erheblicher Fundierung bedürfen, wie etwa das Büro eines Architekten oder das Sanatorium eines Arztes, das dieser als Hilfsmittel seiner Tätigkeit einsetzt, so fällt dabei auf, daß Betriebsvermögen in diesem Umfang früher generell gefehlt hat. Erst die moderne Wissenschaft, die Hand in Hand mit der modernen Technik arbeitet, bedient sich solcher Hilfsmittel.

Die Grenzlinie ist in diesen Fällen sehr häufig in der Weise zu ziehen, daß es darauf ankommt, ob die zu qualifizierende Tätigkeit schon zu einer Zeit als freier Beruf anerkannt war, als sie noch herkömmlicher-

75) vgl. ausführlich 1. Kap. 2. Abschnitt

weise ohne wesentliches Betriebsvermögen ausgeübt wurde.

Der Berufsträger muß darüber hinaus leitend und eigenverantwortlich tätig sein (fortwirkende Vervielfältigungstheorie).

Zweites Kapitel

Die geschichtliche Entwicklung

1. Abschnitt: Die Entwicklung der freien Berufe

Wenn zur Verständnis der weiteren Erörterungen kurz die Entwicklung der freien Berufe aufgezeigt wird, so wendet sich der Blick zunächst von den gesetzlichen Begriffen und ihrer modernen Auslegung auf das außerrechtliche, historische Berufsbild.

Der Begriff der freien Berufe, wie er heute verstanden wird, ist nicht klar umschrieben, sondern das Ergebnis langer kulturgeschichtlicher Entwicklungen¹⁾. Es handelt sich um eine berufliche Tätigkeit, die im Mittelalter mit "artes liberales" bezeichnet wurde. Der heutige Begriff ist aber keine Übersetzung, die dem damaligen Sinngehalt entspricht. Ars dürfte hiernach nicht mit "Beruf" und liberalis nicht mit "frei" wiedergegeben werden. Ars bedeutet Handwerk, Kunst (!).

Den artes liegt eine Wissenschaft zugrunde, sei sie nun theoretischer oder praktischer Art. Sie bezeichnen alles Erlernbare. Innerhalb des Begriffes ars sind Abstufungen notwendig geworden, um die höheren artes von den niederen abzugrenzen. Dazu dient das Adjektiv liberalis (des freien Mannes würdig); es ist das Kennzeichen für besonders hochstehende artes; für Philosophie, Dichtung, Musik, Rhetorik usw.

Die "septem artes liberales" waren die Grundlage des Studiums, als im 12. und 13. Jahrhundert die ersten Universitäten in Europa entstanden.

Für die Übersetzung hielt man sich mechanisch an das Grundwort liber = frei. Ars übersetzte man mit Kunst²⁾.

Die Umschreibung des Begriffes "freie Berufe" durch den Reichsfinanzhof³⁾ geht letzten Endes auf den eng begrenzten mittelalterlichen Rah-

1) RFH-Urt. v. 9. 7. 1919 II A 100/19 in Slg. Bd. 1, S. 129

2) Jastrow, S. 1 und 2

3) RFH-Urt. v. 9. 7. 1919 II A 100/19 aaO

men der artes liberales zurück, wenn gesagt wird:

"Immerhin läßt sich soviel sagen, daß vorwiegend nur solche Tätigkeiten den freien Berufen zugezählt werden können, die in ihrer letzten Wurzel auf Geistesdisziplinen zurückgehen, die wie die reinen Wissenschaften, Religion und Kunst, um ihrer selbst willen, ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Auswirkung ihrer Ergebnisse betrieben werden können.

..... Aber es ergibt sich aus dem Gesagten jedenfalls so viel, daß den freien Berufen solche Berufe nicht zugezählt werden können, die sich ausschließlich aus den Bedürfnissen des wirtschaftlichen Lebens heraus entwickelt haben und deren Ergebnisse kein wissenschaftliches Interesse erregen können, das über die unmittelbar praktischen Interessen der Wirtschaftszweige hinausgeht, der diese Berufe dienen.".

2. Abschnitt: Der geschichtliche Hintergrund des Begriffes "Gewerbe"

Das Wort Gewerbe geht auf "werben" zurück. Gemeint ist ein auf Dauer angelegtes Werben mit gewisser Intensität. Jastrow¹⁾ bezeichnet die Tätigkeit des "Werbens" als ein Hin- und Hergehen, ein Sich-Drehen um etwas (Wirbel), Sich-bemühen um etwas, ein "Umwerben" (lat. ambire). Gewerbe hängt eng mit Erwerb zusammen.

Die Prägung der Bedeutung hängt eng mit dem mittelalterlichen Gegensatz von Stadt und Land zusammen. Der landwirtschaftlichen Tätigkeit, also vorwiegend der bäuerlichen Arbeit, wurde die Tätigkeit der Städter gegenübergestellt. Die Beschäftigung mit der Landwirtschaft trat mit dem raschen Wachsen der Städte immer weiter in den Hintergrund, und der Begriff des Gewerbes konzentrierte sich auf die Tätigkeit der Stadtbevölkerung, die nicht mehr darin bestand, den notwendigen Lebensunterhalt für sich und die Familie auf eigenem Grund und Boden zu verdienen, sondern darin, ihn durch Arbeit für andere zu decken. Man war in der

1) Jastrow, S.15

Stadt vorwiegend als Handwerker oder Kaufmann beschäftigt, so daß das Gewerbe die "bürgerliche Nahrung" im Gegensatz zur bauerlichen war²⁾.

Die später aufkommende Großindustrie fiel ebenfalls unter den städtischen Gewerbebegriff. Davon geschieden waren die artes liberales, die freien Berufe, die sich, wie noch zu zeigen sein wird, immer mehr vermehrten. Die Abgrenzung war ursprünglich unbestimmt; sie war eine Sache des Sprachempfindens²⁾.

3. Abschnitt: Die Entwicklung der Gewerbsteuer im Hinblick auf die Besteuerung der freien Berufe

Eine Besteuerung der Gewerbe war erst möglich, nachdem sich Handel und Gewerbe zu besonders gestalteten Berufen entwickelt und sich von der Landwirtschaft getrennt hatten. Eine neuzeitliche Gewerbsteuer findet sich in Deutschland zum ersten Mal am Anfang des 19. Jahrhunderts¹⁾. Wenn nun in kurzen Zügen die neuere Entwicklung der Gewerbsteuer dargestellt werden soll, so geht es in besonderem Maße darum, aufzuzeigen, wie sich der Gesetzgeber zur Besteuerung der freien Berufe stellte und wie er die Abgrenzung vornahm.

Das erste preußische Gewerbsteuergesetz, das Edikt "über die Einführung einer allgemeinen Gewerbsteuer" vom 27.10.1810, unterwarf grundsätzlich jede Erwerbstätigkeit der Gewerbsteuer²⁾. Es folgte das Gesetz vom 30.5.1820. Dieses Gesetz zählte zehn gewerbsteuerpflichtige Gewerbearten auf:

- 1) Handel "mit kaufmännischen Rechten"
- 2) Handel "ohne kaufmännische Rechte"
- 3) Gast-, Schank- und Speisewirtschaften
- 4) Bäcker
- 5) Fleischer
- 6) Brauer
- 7) Brenner

2) Jastrow, S. 15, 38

1) Timmerbeil, S. 5

2) vgl. Blümich-Klein zu § 2 GewStG, Anm. 14

- 8) Handwerker
- 9) Müller
- 10) Schiffer, Fracht- und Lohnfuhrleute und Pferdefuhrwerke³⁾

Indirekt gibt es hier schon die erste gesetzliche Abgrenzung der Gewerbebetriebe von den freien Berufen. Die freien Berufe brauchen keine Gewerbesteuer zu entrichten. Der damalige führende Finanzpolitiker I. G. Hoffmann hielt es daher für einen besonderen Vorzug des Gesetzes, daß die Erhebung der Gewerbesteuer "nicht das Ehrgefühl der Ärzte, Justizkommissare und anderer wissenschaftlicher Personen verletzt, indem sie dieselben nicht zur Gewerbesteuer, gleich mechanischen Arbeitern, beitragen läßt"⁴⁾.

Im Jahre 1891 wurde von Miquel in Preußen eine Steuerreform durchgeführt. Das geänderte Gewerbesteuergesetz⁵⁾ sah nun vor, daß alle stehenden Gewerbebetriebe Gewerbesteuer zu zahlen hatten. Wieder waren die freien Berufe ausgenommen, denn der Gewerbesteuer unterlag gemäß § 4 Nr. 7 nicht

"die Ausübung eines amtlichen Berufes, der Kunst, einer wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit, insbesondere auch des Berufes als Arzt als Rechtsanwalt".

Diese alte Fassung hat sich, stellt man den § 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG n. F. gegenüber, kaum in der Grundhaltung gewandelt.

Die Reichsverfassung von 1919 hob die Steuerhoheit der Länder auf; sie wurde dem Reich zugesprochen. Die Reichssteuerreform von 1920 nahm den Ländern die wichtigsten Steuern, so insbesondere die Einkommensteuer. Das Finanzausgleichsgesetz vom gleichen Jahre überwies jedoch (u. a.) die Gewerbesteuer den Ländern.

Nach dieser Reform von 1920 war in Preußen die Gewerbesteuer eine

3) Timmerbeil, S. 5 und 6

4) Greiffenhagen in Wprg 1957, S. 413; Timmerbeil, S. 7

5) GewStG v. 24. 6. 1891, preuß. Gesetzsammlung 1891, Nr. 20, S. 205 ff.

reine Gemeindesteuer; in Baden, Bayern, Württemberg war sie eine Landessteuer, zu der die Gemeinden und Gemeindeverbände Zuschläge erhoben. In den Hansestädten Hamburg, Lübeck und Bremen war sie eine reine Landessteuer.

Die Gewerbesteuergesetze der Länder entwickelten sich nun auseinander. Eines hatten sie aber fast alle gemeinsam: die Besteuerung der freien Berufe. Ihre Einbeziehung in die Gewerbesteuer erfolgte während der Krise in den Jahren 1930/31. Nur die "Ausübung eines der reinen Kunst oder der reinen Wissenschaft gewidmeten freien Berufs" war gewerbesteuerfrei. Dies war dann der Fall, wenn sich der Beruf "auf schöpferische oder forschende Tätigkeit, Lehr-, Vortrags- und Prüfungstätigkeit sowie auf schriftstellerische Tätigkeit" beschränkte⁶⁾. Die im Einkommensteuergesetz aufgeführten sonstigen Freiberufler fielen nicht hierunter und mußten daher Gewerbesteuer bezahlen⁷⁾.

Als das Reichsgewerbesteuergesetz vom 1.12.1936 eine Vereinheitlichung der Gewerbesteuer für das ganze Reich brachte, war man der Ansicht, daß

"die Unterstellung der freien Berufe unter die Gewerbesteuer eine der anfechtbarsten finanzpolitischen Entscheidungen der Systemzeit"

gewesen sei⁸⁾. Daher waren seit 1936 die freien Berufe nicht mehr gewerbesteuerpflichtig. Gewerbesteuer hatten ausschließlich die stehenden Gewerbebetriebe zu entrichten. Steuerberechtigt waren die Gemeinden, während die Länder sowie Gemeindeverbände am Gewerbesteueraufkommen nicht mehr beteiligt waren⁹⁾.

Von der Rechtslage in der Nachkriegszeit war schon im ersten Teil der Arbeit die Rede. Seit damals hat sich nichts Wesentliches geändert.

6) Art. I Nr. 1 des GewStG v. 17.4.1930, preuß. Gesetzslg. 1930, Nr. 15, S. 93 ff.

7) vgl. Schmitz in BP 1965, S. 67

8) Begründung zum GewStG 1936, RStBl. 1937, S. 694

9) vgl. insgesamt Timmerbeil, S. 10, 11; Begründung zum GewStG 1936, RStBl. 1937, S. 693 ff.

Drittes Kapitel

Die Entlehnung des Begriffes "Gewerbebetrieb" aus anderen Gesetzen

Auf den ersten Blick erscheint es überflüssig, eine Definition aus anderen Rechtsgebieten zu entlehnen, gibt es doch in § 1 Abs.1 GewStDV eine für das Gewerbesteuerrecht passende Begriffsbestimmung. Wie schon dargestellt, ist die Definition recht gut. Sie hat nur eben den einen Nachteil, daß sie begrifflich die freien Berufe mitumfaßt. Es geht nun darum, aufzuzeigen, wie andere Gesetze den Gewerbebetrieb beschreiben, um dadurch vielleicht neue brauchbare Elemente für die steuerrechtliche Abgrenzung zu finden.

a) Zunächst soll vom Zivilrecht ausgegangen werden. Das Handelsgesetzbuch bestimmt in § 1 Abs.2:

"Als Handelsgewerbe gilt jeder Gewerbebetrieb, der eine der nachstehend bezeichneten Arten von Geschäften zum Gegenstand hat..."

Es folgt dann eine Aufzählung der verschiedenen Geschäftsarten. Im HGB finden sich also zwei Begriffe, der des Gewerbes und der des Handelsgewerbes. Das HGB befaßt sich fast ausschließlich mit dem Handelsgewerbe.

Wie sich aus § 1 Abs.2, aber auch aus § 2 Satz 1 HGB ergibt, ist der Begriff des "Handelsgewerbes" enger als "Gewerbe" zu verstehen. Die Frage, wann ein Gewerbe vorliegt, wird im Handelsrecht recht selten akut. Es handelt sich um die Fälle des § 2 HGB, wonach ein "handwerkliches oder sonstiges gewerbliches Unternehmen, dessen Gewerbebetrieb nicht schon nach § 1 Abs.2 HGB als Handelsgewerbe gilt", unter ganz bestimmten Voraussetzungen (wegen der Größe des Betriebes und nach erfolgter Eintragung im Handelsregister) doch als Handelsgewerbe gilt.

Der Begriff des Handelsgewerbes ist auf das Handelsrecht zugeschnitten und für das Gewerbesteuerrecht nicht verwertbar, da er zu eng ist. Was

unter einem Gewerbe zu verstehen ist, sagt das HGB nicht.

b) Ferner kommt das Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB), auch Kartellgesetz genannt, hier in Betracht. Es gilt "für Unternehmen oder Vereinigungen von Unternehmen zu einem gemeinsamen Zweck" (§ 1 GWB).

Der Begriff des Unternehmens ist hier mit dem des Gewerbes identisch; letzterer steht in älteren Gesetzen, meint aber dasselbe¹⁾. Bei der Auslegung der genannten Vorschrift ist bereits streitig, ob die Angehörigen der freien Berufe auch darunter fallen, d.h. dem GWB unterliegen. Das Kammergericht hat diese Frage in einer Entscheidung²⁾, auf die später noch zurückzukommen sein wird, bejaht.

Es läßt sich daraus ersehen, daß Gesetz wie Rechtsprechung und Literatur auf diesem Gebiet noch nicht so fortentwickelt sind wie im Steuerrecht, denn es geht in dem angeführten Beschluß um Probleme, die im Steuerrecht bereits gelöst sind. Da der Gewerbebegriff noch keine festen Konturen angenommen hat, ergeben sich für das Steuerrecht keine brauchbaren neuen Elemente zur Abgrenzung gegenüber der freien Berufe.

c) Neben dem Gewerbesteuergesetz gibt es ein anderes Gesetz, das im Ausgangspunkt auf den Gewerbebegriff aufbaut: die Gewerbeordnung.

Nach § 6 GewO "findet das Gesetz... keine Anwendung auf die Fischerei, die Errichtung und Verlegung von Apotheken, die Erziehung von Kindern gegen Entgelt, das Unterrichtswesen, auf die Tätigkeit der Rechtsanwälte und Notare, der Rechtsbeistände, der Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, der vereidigten Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften sowie der Helfer in Steuersachen, auf den Gewerbebetrieb der Auswanderungsunternehmer und Auswanderungsagenten und der Eisenbahnunternehmungen, die Befugnis zum Halten öffentlicher Fähren, das Seelotswesen und die Rechtsverhältnisse der Kapitäne und der Besatzungsmitglieder auf den Seeschiffen. Auf das Bergwesen findet dieses Gesetz nur insoweit Anwendung, als es ausdrückliche Bestimmungen

1) Rittner, S.3

2) KG-Beschluß v. 12.1.1960 - 5 Kart V 4/59 in BB 1960, S.385 und in DB 1960, S.407

enthält; das gleiche gilt ... für den Gewerbebetrieb der Versicherungsunternehmen, die Ausübung der Heilkunde, den Verkauf von Arzneimitteln, den Betrieb von Lotterielosen und die Viehzucht."

Mehr ergibt sich hierzu aus der Gewerbeordnung nicht. § 6 gibt keine Begriffsbestimmung, was unter einem Gewerbe zu verstehen ist und was nicht, sondern sagt nur, auf welche Einzelfälle die Gewerbeordnung keine Anwendung findet. Dazu bemerkt die Begründung zu § 6 des Entwurfs von 1869, daß in dem Entwurf ausdrücklich darauf verzichtet worden sei, den Begriff des Gewerbes abzugrenzen, weil die Vielgestaltigkeit der gewerblichen Entwicklung eine scharfe Begriffsbegrenzung nicht gestatte. § 6 habe daher nicht den Zweck, den Begriff des Gewerbes abzugrenzen.

Es kommt hinzu, daß die Regeln, die sich aus der Gewerbeordnung ergeben oder aus ihr herausgearbeitet worden sind, nur für das Gewerberecht gelten. Allgemein gültige Regeln für den Gewerbebegriff aufzustellen hat die Gewerbeordnung nicht beabsichtigt³⁾. Sie bringt auch keine genauen Merkmale weder der gewerblichen noch der freiberuflichen Tätigkeit, die in das Steuerrecht übernommen werden könnten.

Noch ein weiterer Punkt läßt sich dafür anführen, daß für unsere Abgrenzung die Gewerbeordnung nichts hergibt. Die Gewerbeordnung ist nicht so modern wie das Steuerrecht. § 6 GewO regelt nämlich nur negativ, welche Tätigkeiten nicht unter die Gewerbeordnung fallen, und damit indirekt, welche Berufe nicht als Gewerbe im Sinne des Gesetzes anzusehen sind.

Die GewStDV geht einen entscheidenden Schritt weiter. Sie bringt positive Merkmale, die im einzelnen erfüllt sein müssen, damit von einem Gewerbebetrieb gesprochen werden kann. Davon wiederum werden u. a. die freien Berufe negativ abgegrenzt. Es leuchtet ein, daß eine Definition mit positiven und negativen Merkmalen theoretisch wie praktisch besser verwertbar ist als eine Bestimmung, die sich auf eine Aufzählung von Tätigkeiten beschränkt, die nicht vorliegen dürfen, und damit also rein negativ abgrenzt.

3) RFH-Urt. v. 15. 7. 1924 II A 331/24 in Slg. Bd. 14 S. 145

d) Der Vollständigkeit halber sei auch noch auf den nationalökonomischen Gewerbebegriff eingegangen. Die Nationalökonomie versteht unter Gewerbe die Betriebsform der Stoffumwandlung und der Stoffveredelung. Dem werden die Urproduktion, das Handel- und Transportwesen sowie die persönlichen Dienstleistungen gegenübergestellt, um eine Abgrenzung der Betriebsformen zu erreichen. Man kann ferner das Gewerbe als industriellen Kleinbetrieb der eigentlichen Industrie als Großbetrieb gegenüberstellen⁴⁾. Für das Steuerrecht verwertbare Abgrenzungsmerkmale finden sich nicht.

e) Aus den angeführten Beispielen, wie auf anderen Gebieten der Begriff des Gewerbes umschrieben wird, ergibt sich, wie sehr Sprachgebrauch und Ausdrucksweise schwanken. Man kann ihn eng oder weit fassen, ja sogar so weit, daß der öffentliche Dienst neben allen Erwerbsarten darunter fällt. Bismarck sprach z.B. zuweilen von seinem "diplomatischen Gewerbe". - Eine weitere Abgrenzungsmöglichkeit ist die, daß man nur die erlaubten Erwerbsarten als Gewerbe bezeichnet⁵⁾.

Der Begriff ist vielschichtig. Im Sprachgebrauch wird er umfassender verwendet als im rechtlichen Sinne⁶⁾. In den einzelnen Rechtsgebieten wiederum wird er verschieden interpretiert.

Der Gewerbebegriff ist nach seinen Grenzen hin so verschwommen, daß er nicht für alle Rechtsgebiete einheitlich festgestellt werden kann. Deshalb ist stets selbständig zu prüfen, ob jemand ein Gewerbe im Sinne des anzuwendenden Gesetzes betreibt oder nicht⁷⁾. Jedes Gesetz sieht das Gewerbe von einem anderen Standpunkt aus. Der Begriff hängt stets vom Zweck und von der Reichweite des Gesetzes ab.

Als Ergebnis ist festzuhalten, daß es einen Gewerbebegriff mit allgemeingültigen Merkmalen nicht gibt. Das kommt daher, weil es ursprünglich einen juristischen Begriff des Gewerbes nicht gegeben hat. Er ist in seiner Mannigfaltigkeit im Laufe von Jahrhunderten gewachsen. Sprachgebrauch wie Wissenschaft betrachten ihn deshalb unter den verschiedensten Aspekten. -

4) Timmerbeil, S.21; Blümich Komm., Anm.13 zu § 2 GewStG

5) Eyermann-Fröhler, GewO, S.44

6) vgl. Bräuer in Gerloff-Meisel, S.33

7) RFH-Urt. v. 15.7.1924 II A 331/24 in Slg. Bd.14, W.145

Die Gewerbebegriffe, die sich außerhalb des Steuerrechts entwickelt haben, bringen keine brauchbaren Abgrenzungsmerkmale, die geeignet wären, den in § 1 Abs. 1 Satz 1 GewStDV definierten Gewerbebegriff noch näher zu kennzeichnen oder ihn besser als im geltenden Steuerrecht von den freien Berufen abzuheben. Im Gegenteil, das Gewerbesteuerrecht bringt sowohl vom Gesetz als auch von dessen Auslegung her die klarste und brauchbarste Definition

Viertel Kapitel

Die Möglichkeit einer negativen oder positiven Abgrenzung der freien Berufe von den Gewerbebetrieben

1. Abschnitt: Die negative Abgrenzung im geltenden Recht

Die gesetzlichen Tatbestände, die sich mit den freien Berufen und den Gewerbebetrieben befassen, sind bereits erörtert worden. Hierbei fällt auf, daß beide Begriffe auf verschiedenen Ebenen liegen. Grundsätzlich weisen die freien Berufe die gleichen allgemeinen Merkmale wie die Gewerbebetriebe auf, wie sich aus der gesetzlichen Definition des § 1 Abs. 1 GewStDV ergibt¹⁾.

Die negative Abgrenzung bedeutet, daß derjenige Beruf, der nicht unter den engeren Begriff (freier Beruf) fällt, dem weiteren (Gewerbebetrieb) zugerechnet wird. Es werden demnach die Gewerbetreibenden negativ von den Freiberuflern abgegrenzt, nicht etwa umgekehrt. Das hat seinen Grund in der Technik des Gesetzes, das eben begrifflich die selbständige Arbeit als Teil der gewerblichen Tätigkeit ansieht.

Man kann daher auch den Wortlaut von § 1 GewStDV abwandeln und sagen, daß die Ausübung eines freien Berufs wie auch einer anderen selbständigen Tätigkeit i. S. des Einkommensteuerrechts ebenfalls eine nachhaltige Betätigung ist, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erweist, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines Gewerbebetriebes anzusehen ist²⁾.

Die Unterscheidungsmerkmale, die § 18 EStG anführt, heben dann die freien Berufe aus den gewerblichen heraus. Diese Merkmale sind im einzelnen bereits behandelt worden.

1) Grass in Hartmann-Böttcher, Komm. z. EStG, Anm. 4a zu § 18 EStG

2) Steuck in StuF 1964, S. 250

2. Abschnitt: Der Zweck einer positiven Abgrenzung

Oft tritt bei Grenzfällen zutage, wie unbillig sich die negative Abgrenzung im Einzelfall auswirken kann. Deshalb wird hin und wieder der Ruf nach einer positiven Abgrenzung laut. Was ist darunter zu verstehen?

Die freien Berufe sind in § 18 Abs.1 Ziff.1 EStG positiv bestimmt. Es müssen bestimmte Merkmale, die das Gesetz aufzählt, erfüllt sein. Daß die Grenzen des § 18 durch die Benützung sehr allgemeiner, der Auslegung bedürftiger Rechtsbegriffe verschwommen sind, kann hier nicht stören. Die Rechtsprechung hat jedenfalls diese positiven Abgrenzungen für § 18 EStG herausgearbeitet.

Auch der Gewerbebegriff ist positiv definiert. Dabei ist ebenfalls belanglos, daß die Grenzen verschwommen sind. Negativ ist nur die Abgrenzung zu den freien Berufen. Wenn die Einkommensteuer-Kommission in ihren Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht¹⁾ meint, eine grundsätzliche Klärung sei nur im Wege einer positiven, über den § 1 GewStDV hinausgehenden Definition des Begriffes Gewerbebetrieb zu erreichen, so kann damit nur eine positive Abgrenzung gemeint sein.

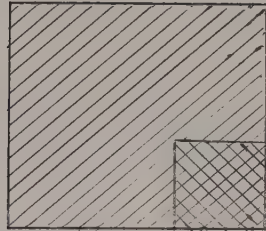
Vor Beantwortung der Frage, wie eine positive Abgrenzung auszusehen hätte, muß unterstellt werden, daß eine Grenzziehung möglich ist. Es geht in diesem Zusammenhang nur darum, ob eine positive Abgrenzung sinnvoller als eine negative ist. Positive Abgrenzung kann nur bedeuten, daß der Gewerbebegriff positiv definiert wird, aber - im Gegensatz zu bisher - dergestalt, daß er die selbständige Arbeit i.S. des § 18 EStG, d.h. im wesentlichen die freien Berufe, nicht mitumfaßt. Beide Begriffe würden sich dann nicht überschneiden.

- 1) Zunächst soll von einem Gewerbebegriff ausgegangen werden, der lückenlos - genau mit Ausnahme der selbständigen Arbeit - die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit ausfüllen würde. Eine Skizze mag dies veranschaulichen:

1) S. 189 ff.

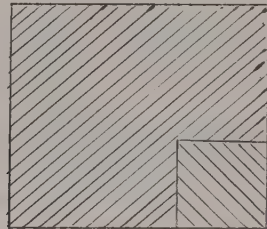
bisherige negative Abgrenzung:

(der Gewerbebegriff umfaßt
die selbst. Arbeit)



positive Abgrenzung:

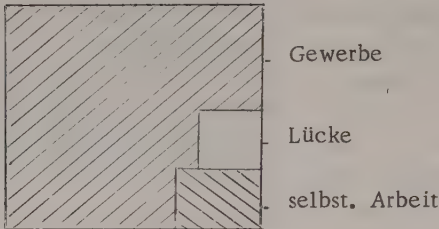
(der Gewerbebegriff umfaßt
die selbst. Arbeit nicht)



Worin unterscheidet sich praktisch diese positive Abgrenzung von der negativen?

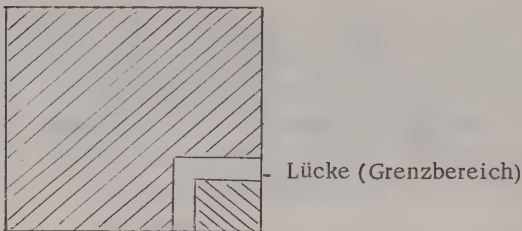
- a) Wird der positiv in § 18 EStG definierte Umfang der selbständigen Arbeit, also im wesentlichen der freien Berufe, vom Gesetzgeber nicht geändert, dann bedeutet dies, daß ein Beruf außerhalb des § 18 wieder ein Gewerbebetrieb ist. Es ändert sich gegenüber der negativen Abgrenzung überhaupt nichts. Grenzfälle bleiben nach wie vor bestehen und unterliegen nach wie vor der Gewerbesteuerpflicht.
 - b) Denkbar ist weiterhin, daß § 18 noch weiter gefaßt wird. In diesem Fall ändert sich ebenfalls nichts gegenüber dem jetzigen Zustand. Es ist dies dann ein Problem der Reichweite der freien Berufe. Die Abgrenzungsproblematik verschiebt sich nur zum Gewerbebetrieb hin. Die Nachteile sind immer dieselben wie bei der negativen Abgrenzung.
- 2) Es gibt noch eine andere Alternative der positiven Abgrenzung. Gedacht ist dabei an eine positive Definition des Gewerbes, unter die die selbständige Arbeit nicht fällt, die aber auch andere gewisse selbständige

Tätigkeiten nicht einbezieht. Das sieht graphisch folgendermaßen aus:



Das würde bedeuten, daß es selbständige Tätigkeiten gibt, die weder unter den Gewerbebegriff noch unter die selbständige Arbeit fallen.

- a) Wenn die positive Definition des Gewerbes Lucken aufweist, dann ist die bisherige Regelung besser. Würde man eine positive Definition finden, dann ist es sehr wahrscheinlich, daß sie an einem solchen Mangel krankt.
- b) Es ist aber auch - rein theoretisch - denkbar, daß die Lücke genau den Grenzbereich ausmacht.



Positiv wären die Gewerbe dann so definiert, daß nur die eindeutig gewerblichen Tätigkeiten darunterfielen.

Unter den freien Berufen wären ebenfalls keine Zweifelsfälle. Die Grenzfälle hängen dann in der Luft. Was soll mit ihnen geschehen?

Das deutsche Steuersystem geht davon aus, daß eine selbständige Tätigkeit entweder eine gewerbliche ist oder unter § 18 EStG fällt. Fälle, die

weder unter den Gewerbebegriff noch unter § 18 EStG passen, gibt es nicht. Wollte man sie gesetzlich zulassen, so wäre das unsystematisch und unpraktikabel.

Das Ergebnis über den Sinn einer positiven Abgrenzung liegt auf der Hand: es wird nicht besser, eher schlimmer. Die Grenzfälle lassen sich genauso wenig befriedigend lösen.

Es bleibt eine letzte Möglichkeit. Man kann die freien Berufe so definieren, daß die Grenzfälle darunterfallen. (Nach der jetzigen Regelung unterliegen sie der Gewerbebesteuer.) Dann steht man wieder an dem Punkt von oben (1b). Das heißt also, daß das Vorgehen mit positiver und negativer Abgrenzung nichts mehr zu tun hat, sondern nur damit, wie weit § 18 EStG gefaßt oder ausgelegt werden soll. Davon war schon im ersten Kapitel die Rede. Die Rechtsprechung wie die Standesorganisationen wehren sich, den Begriff der freien Berufe zu weit zu fassen - zur Zeit wohl mit Recht.

Aus diesen Überlegungen ergibt sich, daß der Kern des Übels nicht an der negativen Abgrenzung liegen kann, sondern woanders gesucht werden muß.

3. Abschnitt: Die Möglichkeit einer klaren gesetzlichen Abgrenzung

1) Betrachtet man rückblickend die Entwicklung der freien Berufe, so stellt man fest, daß sich immer mehr bisherige Gewerbetreibende zu den freien Berufen zählen. Schon der RFH¹⁾, der ursprünglich vorwiegend nur solche Tätigkeiten den freien Berufen zuzählte, die in ihrer letzten Wurzel auf Geistesdisziplinen zurückgehen und um ihrer selbst willen betrieben werden können, hat ausgesprochen, daß die neuzeitliche Entwicklung, die überall der Anwendung der Ergebnisse der Geisteswissenschaften und Künste auf das praktische Leben suche, die von ihm angegebenen Unterscheidungen schwieriger gemacht habe.

1) Urt. v. 9. 7. 1919 II A 100/19 in Slg. Bd. 1, S. 129

In einer späteren Entscheidung geht der RFH noch einen Schritt weiter²⁾. Er legt dar, daß einerseits die Ausübung eines Gewerbebetriebs in immer höherem Maße als vorher auch eine Vorbildung auf den Gebieten der Wissenschaft und Kunst voraussetzt, andererseits die freien Berufe in immer weiterem Umfang wertvolle technische Hilfsmittel benutzen und sich in ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit mehr und mehr den Gepflogenheiten der Gewerbebetriebe anpassen.

Immer mehr zeigte sich die Tendenz, daß gewisse Berufe für sich das Signum des "freien" Berufes in Anspruch nehmen wollten, sei es wegen steuerlicher Vorteile, sei es wegen der Hebung ihres sozialen Prestiges³⁾. Wenn umgekehrt Gesetzgeber wie Rechtsprechung den Begriff des freien Berufes immer einzuschränken versuchten, so war das auf die Dauer ohne großen Erfolg. Die einzelnen Fassungen des § 18 EStG zeigen, wie sich auch der steuerrechtliche Begriff laufend ausweitet.

Der außerrechtliche Gegensatz freier Beruf - Gewerbebetrieb, wie er bis zur Jahrhundertwende bestand, verschwindet. Die Grenzen werden immer verschwommener. Die Wirtschaftsbedingungen nähern sich einander⁴⁾.

Die Gründe hierfür liegen in der wirtschaftlichen Entwicklung. Deutschland war bis zur zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts vorwiegend ein Agrarstaat. Dann wurden auch hier die Auswirkungen der industriellen Revolution Englands sichtbar. In den Jahren 1860 bis 1890 entwickelte sich Deutschland zum Industriestaat. Stahlindustrie und Maschinenbau wurden immer bedeutender. In der chemischen Industrie nahm Deutschland den ersten Platz in der Welt ein. Nach den Zerstörungen des ersten Weltkriegs in Deutschland bekam die Industrialisierung neuen Auftrieb. Die Wirtschaft wurde wieder - dank vieler Erfindungen noch moderner - aufgebaut.

2) Urt. v. 14. 5. 1924 VI vA 5/24 in Slg. Bd. 14, S. 19, 21

3) vgl. Deneke, S. 113

4) Popitz, S. 174, will deshalb eine großzügige Abgrenzung zugunsten solcher StPfl., die man früher zwar als Gewerbetreibende ansah, die sich aber jetzt den alten freien Berufen angenähert haben, so daß in letzter Konsequenz eine verschiedene steuerliche Behandlung ungerechtfertigt ist.

Die fortschreitende Industrialisierung erforderte eine Spezialisierung der Tätigkeiten, denn der Einzelne hatte nicht mehr wie früher den gesamten Überblick über seinen Berufszweig. Die Industrie benötigte Spezialisten. In einem eng begrenzten Gebiet wurden große Kenntnisse erwartet.

Zu solchen Spezialisten wurden nicht nur Akademiker herangebildet. Besonders im Wirtschaftsleben traten Leute ohne Studium neben sie, die sich auf Grund ihrer langjährigen praktischen Erfahrung ähnlichen Tätigkeiten widmeten wie die Akademiker⁵⁾. Die bestehenden Berufssparten wurden in Spezialgebiete gegliedert. Ganz neue Berufe kamen hinzu. Dabei veränderte der Einsatz technischer Hilfsmittel das Gesicht mancher Berufe⁶⁾.

Es handelt sich hier um einen langsam fortschreitenden Prozeß, der Hand in Hand mit der Entwicklung der Technik geht. Er begann schon vor der Jahrhundertwende und ist auch heute noch nicht abgeschlossen.

Wer handwerklich oder gewerblich tätig ist, versucht durch Qualifizierung und Spezialisierung das Niveau seiner Tätigkeit zu steigern. Innerhalb der einzelnen Berufsfunktionen bilden sich Schichten, die ihre Anforderungen an die geistige und sittliche Qualifikation der Berufsangehörigen vermehren. So steigen aus handwerklicher oder gewerblicher Betätigung ganze Gruppen in ihrer sozialen Geltung höher⁷⁾ und streben dann ihre Anerkennung als "freie" Berufe an.

Es geht nicht darum, zu prüfen, ob diese Entwicklung anerkennenswert ist oder nicht, die Tatsache als solche steht fest. Es fragt sich, welche Folgerungen daraus für die Abgrenzung zu ziehen sind.

2) Unternimmt man den Versuch einer Abgrenzung, so ist ihr Ausgangspunkt, daß sich aus der Verwertung von wissenschaftlichen und künstlerischen Kenntnissen Berufe entwickelten, die denen der klassischen freien

5) vgl. Timmerbeil, S. 31

6) vgl. Hartz in Inf. 1957, S. 130

7) Deneke, S. 129

Berufe artähnlich waren⁸⁾. Wirtschaftlich gesehen wurde daher die Trennung immer problematischer, nachdem sich die wirtschaftlichen wie die geistigen Grundlagen sowohl der freien Berufe wie der Gewerbebetriebe erheblich geändert hatten und sich noch laufend ändern. Die Einkommensteuer-Kommission hält es daher für fraglich⁹⁾, ob man "manche selbständig Tätige von der Sache her wirklich noch als freiberuflich ansehen" dürfe.

Die rechtlichen Abgrenzungsprobleme sind demnach primär auf Schwierigkeiten tatsächlicher Art zurückzuführen¹⁰⁾. Ein sich ständig ausweitender Gesetzeskatalog schafft nun zwar in einzelnen konkreten Fällen Klarheit, trägt zur Abgrenzung aber nichts bei, sondern verschiebt nur die verschwommene Grenzlinie.

Die Vielfalt der Erscheinungsbilder läßt es auch gar nicht zu, eine Definition des freien Berufs zu finden, die über die Aufzählung einzelner Berufe und verschiedener Merkmale, die für sich allein auch keine geeigneten Abgrenzungskriterien darstellen, hinausgeht¹¹⁾.

Deshalb soll nicht unerwähnt bleiben, daß der RFH es schon früh¹²⁾ "dahingestellt sein" ließ, ob der Begriff der freien Berufe unter den derzeitigen, gegenüber früher veränderten Verhältnissen mit Recht noch besteht(!). Bis zum 19. Jahrhundert war nämlich der Begriff fest umrissen. Dann wurde der Rahmen dieses alten Begriffes durch die Entwicklung der Verhältnisse gesprengt. Abgrenzungen auf der Grundlage von geschichtlichen Entwicklungsphasen erscheinen daher unangebracht, weil nicht sachgerecht. Es ist die Frage, ob es sinnvoll ist, in der Gegenwart noch einen steuerlichen Unterschied gegenüber dem Gewerbebetrieb zu machen.

Doch zurück zur Abgrenzung. Deneke¹³⁾ unterscheidet drei Komplexe:

8) Greiffenhagen, Gegen die Heranziehung freier Berufsausübung zur Gewerbesteuer, S. 11

9) Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, S. 189

10) Schmitz in FR 1961, S. 402

11) vgl. Deneke, S. 113

12) Urt. v. 15. 7. 1924 II A 331/24 in Slg. Bd. 14, S. 145 (149)

13) Deneke, S. 113-115

- 1) Bei manchen Berufen ist es überhaupt fraglich, ob sie den freien Berufen zuzuzählen sind.
- 2) Die zweite Schwierigkeit ist die Abgrenzung innerhalb der Berufe selbst. Ein eklatantes Beispiel sind die angestellten (jungen) Ärzte, die sich später selbständig machen und dann auf einmal den freien Berufen angehören¹⁴⁾.
- 3) Hinzu kommt das Individuelle, z.B. ob ein Architekt freiberuflich oder - wegen eines gewerbsmäßig betriebenen Architekturbüros - gewerblich tätig ist (steuerrechtlich; die Vervielfältigungstheorie).

Eine klare Abgrenzung ist im außerrechtlichen Bereich nicht möglich¹⁵⁾.

Wie schon aufgezeigt wurde, sind die später hinzugekommenen und neu in den Gesetzkatalog aufgenommenen freien Berufe aus einer ursprünglich gewerblichen Tätigkeit aufgestiegen. Die Erscheinungsbilder verschiedenster Berufe sind in dauernder Bewegung.

Ein Beispiel hierfür ist der vom BFH¹⁶⁾ entschiedene Fall einer Musikkapelle, deren Mitglieder bei Darbietungen unterhaltender Art - einschließlich Tanzmusik - im Rundfunk oder für Schallplattenaufnahmen mitwirken. Es wurde eine künstlerische, also freiberufliche Tätigkeit ange-

14) Das ist in der Tat merkwürdig. Es entscheidet nämlich nicht die Art der Tätigkeit, ob er freiberuflich ist, sondern ganz allein die Frage der Selbständigkeit. Ein wirtschaftlich Abhängiger, Unselbständiger, kann den freien Berufen nicht zugezählt werden. Einen Schritt in diese Richtung tun allerdings die §§ 23, 24 StBerG, wie schon gezeigt wurde. Sonst ist dieses Problem im Steuerrecht gelöst. Selbständigkeit ist die Voraussetzung eines "freien" Berufs. Sie muß feststehen, bevor eine Prüfung der Tätigkeit erfolgen kann.

15) vgl. Deneke, S. 129

16) Urt. v. 3.11.1955 IV 277/54 U in BStBl. 1956 III, S. 112

normen, und zwar hauptsächlich deshalb, weil bei Darbietungen im Rundfunk und für Schallplatten ausreichend Gewähr dafür geboten ist, daß ausgereifte Schöpfungen dargebracht werden. Normalerweise haftet "dem Aufspielen zum Tanz, aber auch der Tätigkeit von Unterhaltungskapellen die gewerbliche Natur" an, besonders bei mehr handwerksmäßiger Ausübung.

Die Grenze zwischen freiem Beruf und Gewerbebetrieb ist fließend. Eine begrifflich klare Abgrenzung gibt es nicht und kann es nicht geben. Da sie soziologisch schon unmöglich ist, kann auch das Steuerrecht keine feste Grenze ziehen¹⁷⁾.

3) Als Ergebnis ist festzuhalten:

a) Für das Problem der positiven oder negativen Abgrenzung ergibt sich eine wichtige Folgerung. Bei sich überschneidenden Begriffen ist nur eine negative Abgrenzung möglich; eine positive Abgrenzung, wie sie schon aufgezeigt wurde, ist äußerst schwierig und hilft auch nicht weiter.

b) Begrifflich kann nicht klar abgegrenzt werden wegen der sozialen und wirtschaftlichen Bewegungsvorgänge.

Ist man wie der Gesetzgeber der Ansicht, daß zwischen beiden Gruppen steuerlich ein Unterschied zu machen sei, dann bleibt nur die Lösung im geltenden Recht. Zum einen die negative Abgrenzung, zum anderen eine Bestimmung der freien Berufe, die sich - zur Klarstellung - auf eine Aufzählung bestimmter Berufsgruppen und zusätzlich gewisser Merkmale beschränkt.

4. Abschnitt: Freie Berufe als Unterfall gewerblicher Betätigung

Zum Abschluß dieses Kapitels ist noch die Frage zu klären, ob die Begriffe "freier Beruf" und "Gewerbebetrieb" getrennt nebeneinander stehen,

17) vgl. Beschluß des KG v. 12.1.1960 - 5 Kart V 4/59 in BB 1960, S. 385 = DB 1960, S. 407

oder ob der eine Begriff der Oberbegriff des andern ist.

Im letzteren Fall kommt allerdings nur in Betracht, daß freie Berufe der Unterfall des Gewerbes sind, nicht etwa umgekehrt. Das ergibt sich aus der Einschränkung der freien Berufe und der sehr weiten Auslegungsmöglichkeit des Gewerbebegriffs.

1) Bevor die Auffassung des Gesetzgebers im geltenden Recht behandelt werden kann, muß zunächst auf das außerrechtliche Berufsbild zurückgegriffen werden, das ja dem Gesetzgeber als Grundlage der steuerlichen Begriffsbildung dient.

Wie schon dargelegt wurde, stellte man im Mittelalter beide Begriffe gegenüber; auf der einen Seite die handwerkliche oder kaufmännische Tätigkeit der Städter, auf der anderen Seite die studierten Leute. Eine Überschneidung kam nicht in Frage; beides stand streng getrennt nebeneinander.

Auf demselben Standpunkt befindet sich auch heute die allgemeine Auffassung. Kritiklos wird die frühere Ansicht übernommen. Diese war zu ihrer Zeit sicher berechtigt, fraglich ist nur, ob das heute auch noch der Fall ist.

Es muß nämlich berücksichtigt werden, daß sich durch die fortschreitende Entwicklung von Technik und Wirtschaft die Verhältnisse geändert haben. Das bedeutet, daß die alte Auffassung nicht unbesehen in die Gegenwart übernommen werden kann.

Deshalb ist es wohl unrichtig, das Wort "Gewerbe" - wie es heute vielfach geschieht - allein unter historischen Aspekten zu betrachten und unter ihm die Ausübung einer Tätigkeit niederer Art zu verstehen. Die heutigen Verhältnisse im Wirtschaftsleben, also außerrechtlich, lassen eine saubere Trennung zwischen der Tätigkeit der Akademiker und derjenigen der Kaufleute und Handwerker nicht mehr zu¹⁾. Die Grenzen sind fließend.

1) vgl. Rittner, S. 4; KG, Beschl. v. 12. 1. 1960 - 5 Kart V 4/59 in BB 1960 S. 385 = DB 1960 S. 407

Daraus kann aber nicht der Schluß gezogen werden, daß freie Berufe als Unterfall oder kleiner Ausschnitt gewerblicher Tätigkeit angesehen werden müßten. Die im Wirtschaftsleben verschwommene Grenze hindert nicht, gewisse Berufe eindeutig den freien Berufen zuzuordnen (z.B. Ärzte, Anwälte), während andere Berufe als aliud gegenübergestellt werden können (Fabrikation, Handel).

2) Der Gesetzgeber hat aus der Tatsache, daß eine verwertbare außerrechtliche Grenzlinie nicht vorhanden ist, die notwendigen Folgerungen gezogen.

Der rechtliche Gewerbebegriff ist, wie auch aus anderen schon angeführten Gesetzen hervorgeht, ein sehr dehnbarer Begriff. Er wird vom Gesetzgeber auch außerhalb des Steuerrechts immer sehr weit ausgelegt. Er ist immer so formuliert, daß die freien Berufe davon umfaßt werden. Aus der schon behandelten gesetzlichen Systematik ergibt sich, daß Gewerbe ein Oberbegriff für die freiberufliche Tätigkeit ist. Freie Berufe sind hiernach Gewerbe. (§ 55 Abs.1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes stellt - allerdings nur für seinen Anwendungsbereich - ausdrücklich, nicht nur durch negative Abgrenzung, die Ausübung eines freien Berufs dem Betrieb eines Gewerbes gleich²⁾.)

Die freien Berufe können deshalb dem Gewerbe nicht als aliud gegenübergestellt werden. Das ergibt sich nicht nur aus der Systematik des Gesetzes, sondern auch aus der Vervielfältigungstheorie der früheren Rechtsprechung.

Hiernach kann, wenn sich mehrere Freiberufler zusammenschließen, ein Gewerbebetrieb vorliegen. Die Tätigkeit des einzelnen Freiberuflers ist aber immer dieselbe.

Ein anderer Gesichtspunkt kommt hinzu. Der soziale Aufstieg mancher Gruppen führte dazu, daß verschiedene Berufe, die ehemals Gewerbe waren, auch vom Gesetzgeber als freie Berufe anerkannt wurden. Auf der anderen Seite bildete sich u.U. durch den Zusammenschluß mehrerer Freiberufler nach der alten Vervielfältigungstheorie ein Gewerbebetrieb.

2) Schmitt-Lindner, BewG, S.195

Danach kann man drei Schichten von selbständig Tätigen unterscheiden. Die erste ist die der Tätigkeiten niederer Art, es sind dies die Gewerbebetriebe. Der zweiten Schicht gehören die freien Berufe an, die teilweise aus der unteren Schicht entstanden sind. Aus den freien Berufen ist der Aufstieg in die dritte Schicht möglich. Hierzu gehören die freiberuflich Tätigen, die nach der Vervielfältigungstheorie Gewerbesteuer zu entrichten haben.

Theoretisch ist denkbar, daß dieselbe Tätigkeit zunächst Gewerbebetrieb ist, dann als freier Beruf anerkannt wird und schließlich durch den Zusammenschluß mehrerer Personen wieder zum Gewerbebetrieb wird. Es handelt sich hier um eine selbständige Tätigkeit, die das eine Mal unter diesen und das andere Mal unter jenen Begriff eingeordnet werden kann. Sie erfüllt aber immer die Voraussetzungen, die von der GewStDV gefordert werden, damit von einem Gewerbe gesprochen werden kann.

Diese Darlegungen gelten nicht nur für die freien Berufe, sondern auch für die gesamte "selbständige Arbeit" i. S. des § 18 EStG. Diese Tätigkeiten sind ein Unterfall, und zwar ein besonderer Unterfall des Gewerbes.

Wenngleich also der Gesetzgeber begrifflich die freien Berufe der gewerblichen Tätigkeit unterordnet, so hat dies doch keinen Einfluß auf die steuerliche Behandlung beider Berufsgruppen. Der besondere Unterfall wird auch besonders geregelt. Bei der steuerlichen Behandlung werden beide Berufsgruppen nämlich getrennt nebeneinander auf die gleiche Ebene gestellt³⁾; die Trennlinie ergibt sich aus der negativen Abgrenzung.

3) vgl. § 15 EStG einerseits und § 18 EStG andererseits

Fünftes Kapitel

Zur Rechtmäßigkeit von § 18 EStG

1. Abschnitt: Zum Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung

Wie sich aus dem bisher Gesagten ergibt, fehlt eine feste, klar umrissene Abgrenzung im Gesetz. Die Trennung der freien Berufe von den Gewerbebetrieben erfolgt durch den Tatbestand des § 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG, der sich durch verschiedene unbestimmte Rechtsbegriffe und durch beispielhafte Aufzählung von der umfassenden Definition des Gewerbes abhebt. In diesem Kapitel geht es darum, festzustellen, ob dadurch rechtsstaatlichen Erfordernissen Genüge getan ist.

Aus dem Rechtsstaatsprinzip, das in Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes seinen Niederschlag gefunden hat, wird auch der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung abgeleitet¹⁾. Das bedeutet, daß der gesetzliche Tatbestand nach Gegenstand, Inhalt, Zweck und Ausmaß der Besteuerung hinreichend genau bestimmt sein muß. Ohne Generalklauseln und unbestimmte Rechtsbegriffe kann aber der Gesetzgeber nicht auskommen²⁾, sie genügen deshalb diesem Erfordernis, ja sie können sogar dazu dienen, möglichst vollkommene Steuergleichheit und Steuergerechtigkeit zu erreichen. Gerade auch im Hinblick auf die Steuergesetzgebung hat das BVerfG³⁾ darauf hingewiesen, daß die schöpferische Ausfüllung weiter Lücken auf der Grundlage einer richtungsweisenden Generalklausel eine herkömmliche und stets bewältigte richterliche Aufgabe sei. Der Gesetzgeber kann statt einer in alle Einzelheiten gehenden Normierung Regeln von einer gewissen Elastizität aufstellen, sofern daraus der Wille des Gesetzes erkennbar ist⁴⁾.

§ 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG bringt, wie schon ausführlich dargestellt, zur Be-

1) BVerfGE 19, S. 253 (267); Kruse S. 31

2) BVerfGE 13, S. 153 ff. (160-162)

3) aaO, S. 164

4) Tipke-Kruse, A 13 zu § 1 AO

griffsbestimmung freiberuflicher Tätigkeit vor allem die wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, an die sich eine Aufzählung einzelner bestimmter beruflicher Tätigkeiten anschließt. Wenn schon freie Berufe nicht klar von den Gewerbebetrieben abgegrenzt werden können, weil die Vielfalt der Erscheinungsbilder es gar nicht zuläßt, eine Definition zu finden, die über die Aufzählung einzelner Berufe und verschiedener Merkmale hinausgeht⁵⁾, dann muß sich auch der Gesetzgeber damit begnügen⁶⁾. Dadurch legt er sich nicht starr auf eine bestimmte Anschauung zu einer bestimmten Zeit fest, sondern trägt den sich ändernden wirtschaftlichen Verhältnissen Rechnung, die in zeitnaher Auslegung durch die Rechtsprechung steuerrechtlich beurteilt werden.

Bei der Betrachtung von § 18 EStG ergibt sich ferner, daß die dort verwendeten Begriffe so gefaßt sind, daß der gesetzgeberische Wille klar zutage tritt und von einer "vagen" Generalklausel nicht die Rede sein kann. Die Fixierung u. a. durch beispielhafte Aufzählung sollte man als Abgrenzung gelten lassen⁷⁾. Das Gesetz verläßt sich auch nicht nur darauf, daß der Rechtsprechung schon irgendwie eine Abgrenzung gelingen würde⁸⁾, sondern umgrenzt den Begriff so weit, als dies die Abstraktheit der Norm zuläßt⁹⁾. Von einem unzureichenden Gesetz¹⁰⁾ kann daher in dieser Allgemeinheit m. E. nicht gesprochen werden.

Es hat sich auch zur Genüge gezeigt, daß die Rechtsprechung mit dem Tatbestand des § 18 EStG fertig wird. Man betrachte hierzu die bunte Kasuistik, die sich im Laufe der Jahrzehnte angesammelt hat. Was wurde nicht schon alles entschieden - seien es Heilpraktiker mit Tee-rezepten, Artisten, Kosmetiker, Hersteller künstlicher Augen (Gewerbe-treibende), oder Heilmasseur, Hebammen und Fußpfleger (freie Berufe).

5) vgl. Deneke, S. 113

6) Bräuer, S. 50

7) a. A. Flume in DB 1950, S. 564

8) a. A. Timmerbeil, S. 58

9) vgl. Popitz, Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe, S. 130

10) so Hartz in Inf. 1957, S. 130

Manche Ergebnisse erscheinen zwar nicht befriedigend, vielleicht sogar gerade deshalb, weil die Systematik des geltenden Rechts beachtet wird¹¹⁾, doch läßt sich dies - im Interesse der Rechtssicherheit - nie ganz vermeiden. Man denke etwa an die Gewerbesteuerpflicht des Fotomodells und an den Fall, der nach der neueren Rechtsprechung nicht als Gewerbebetrieb anzusehen ist, ihm aber viel näher steht; die Errichtung einer Vielzahl von Häusern zum Zwecke der Vermietung. Ähnlich steht es mit dem ebenfalls schon früher angeführten Fall des Kükensortierers¹²⁾, der gewerbesteuerpflichtig ist.

Insgesamt gesehen, hat die Rechtsprechung immer versucht, das Gesetz so auszulegen, daß die Ergebnisse einigermaßen sinnvoll sind¹³⁾. Irgendwo muß aber eine Grenze gezogen werden, die noch im Einklang mit der gesetzlichen Regelung steht. Unbillig erscheinende Grenzfälle gibt es in allen Rechtsgebieten. Popitz¹⁴⁾, der zu diesem Punkte meinte, dem Gericht werde vom Gesetzgeber etwas zugemutet, was schlechterdings unzumutbar sei, geht daher m. E. zu weit. Die Rechtsprechung, die der Rechtssicherheit den Vorrang vor einem unbillig entschiedenen Einzelfall einräumt, hat die Grenzen des § 18 EStG herausgearbeitet. Hierzu konnte sie sich, und das erscheint wesentlich, weitgehend auf die Fassung des Gesetzes stützen, ohne zu sehr auf das außerrechtliche Berufsbild zurückzugreifen oder selbst wesentliche Abgrenzungsmerkmale (durch "Richterrecht") prägen zu müssen. Vor allem die Rechtsprechung hat deshalb bewiesen, daß § 18 EStG den Erfordernissen der Tatbestandsbestimmtheit genügt.

2. Abschnitt: Das Privileg der freien Berufe und Art. 3 GG

Wenn freiberufliche Tätigkeit i. S. des § 18 EStG vom Gesetzgeber begrifflich als Unterfall gewerblicher Tätigkeit angesehen, steuerlich je-

11) Grass in Steuer-Kongreß-Report 1965, S. 122

12) BFH-Urt. v. 16. 8. 1955 I 237/54 U in BStBl. 1955 III, S. 295

13) Hartz in Inf. 1957, S. 130

14) Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe,
S. 165

doch als aliud behandelt wird, dann stellt sich die Frage nach der Vereinbarkeit des Privilegs der Freiberufler mit Art. 3 GG.

Wie sich aus Art. 3 in Verbindung mit Art. 1 Abs. 3 und Art. 20 Abs. 3 GG ergibt, richtet sich der Gleichheitsgrundsatz auch an den Gesetzgeber. Mit dem Willkürverbot des Art. 3 untersagt das Grundgesetz die Ungleichbehandlung gleicher oder im wesentlichen gleicher Tatbestände¹⁾. Das Gesetz darf verschiedene Rechtsfolgen nicht allein an Umstände knüpfen, deren Vorliegen oder Nichtvorliegen selbst bei vorsichtiger Beurteilung unmöglich als sachlicher Grund anerkannt werden kann²⁾. In jedem Falle muß jedoch berücksichtigt werden, daß grundsätzlich der Gesetzgeber in seiner Gestaltung frei ist³⁾, insbesondere kann er, ohne allein dadurch schon gegen Art. 3 zu verstoßen, unter Berücksichtigung der Zugehörigkeit der Regelungen zu verschiedenen Ordnungssystemen wirtschaftlich gleiche Lagen rechtlich verschieden behandeln⁴⁾.

Das BVerfG⁴⁾ hat zu diesem letzten Punkt Ausführungen gemacht, die auch hier im Steuerrecht bedeutsam sind:

"Ist in einem großen Gesetzgebungssystem eine Bestimmung enthalten, die innerhalb dieser Gesamtordnung ursprünglich zweifellos systemgerecht war, ja einen Grundgedanken des Systems charakteristisch aussprach, so kann zwar ein Wandel der sozialen Verhältnisse und Anschauungen für den Gesetzgeber Anlaß zur Prüfung sein, ob die Bestimmung aufrechterhalten werden kann und soll. Zurückhaltung ist aber geboten gegenüber der Auffassung, aus der Ordnung anderer Lebensbereiche, die eine solche Bestimmung nicht kennen, folge bereits das verfassungsrechtliche Gebot ihrer allgemeinen Beseitigung (Art. 3 Abs. 1 GG)".

Die Bestimmung darf also nach Ansicht des BVerfG auch von ihrem

1) vgl. BVerfGE 2, 281; 4, 155; 15, 201

2) vgl. BVerfGE 17, 122

3) vgl. z. B. BVerfGE 9, 206; 9, 337

4) BVerfG BB 1960, S. 942

eigenen System her nicht mehr sinnvoll sein und muß evident gegen den Gleichheitssatz verstoßen.

Es geht in diesem Zusammenhang nicht um die Frage, ob die steuerliche Differenzierung zwischen Freiberuflern und Gewerbetreibenden heute noch gerechtfertigt ist. Die Feststellung nämlich, daß der Gesetzgeber reformierend eingreifen sollte⁵⁾, bedeutet für sich allein noch keinen Verfassungsverstoß⁶⁾. Art. 3 ist nicht schon deshalb verletzt, weil sich eine andere Lösung aufzeigen läßt, die dem Grundsatz der Gerechtigkeit in höherem Maße entspricht.

Aus diesen Grundsätzen des BVerfG ergibt sich, daß der Gesetzgeber freie Berufe und Gewerbebetrieb nicht gleich behandeln mußte, sondern daß er seine Gestaltungsfreiheit im Einklang mit dem Gleichheitssatz ausgeübt hat. Wenn freie Berufe begrifflich ein besonderer Unterfall des Gewerbes sind, dann kann dafür auch eine besondere gesetzliche Regelung getroffen werden. Wie sich dieser Sonderfall im einzelnen von der gewerblichen Tätigkeit abhebt, ist bereits eingehend erörtert worden. In besonderem Maße kommt es auf das Niveau der Tätigkeit an. Der Wandel der sozialen Verhältnisse und die sich deshalb immer verschiebende Grenzlinie legen zwar eine Überprüfung der Privilegien der Freiberufler nahe, bedingen aber nach dem erwähnten Urteil des BVerfG noch keinen Verfassungsverstoß.

5) darüber ist im folgenden Kapitel die Rede

6) BVerfG BB 1960, S. 942

Sechstes Kapitel

Überlegungen de lege ferenda

1. Abschnitt: Die Einführung der Gewerbesteuer für freie Berufe

Die Annäherung der freien Berufe an die Gewerbebetriebe legt es - wie schon im letzten Kapitel angedeutet - nahe, beide gleichermaßen mit der Gewerbesteuerpflicht zu belegen. Das war in den Jahren vor 1936 auch der Fall. Man könnte es auch für berechtigt halten, Angehörige der freien Berufe, die ihre Tätigkeit nur als "Gewerbebetrieb" ausüben, zur Gewerbesteuer heranzuziehen. Flume¹⁾ bemerkt jedoch hierzu richtig, daß wir kein Gesinnungssteuerrecht einführen können. Eine Institution darf nicht nach Mißständen beurteilt werden.

Popitz²⁾ zählt die Punkte auf, mit denen früher die Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe begründet wurde. Zum einen waren die Freiberufler Opfer des Neides der Gewerbesteuertreibenden. Weil sich beide Tätigkeiten einander näherten, sah der Mittelstand nicht ein, warum er, der er ja in überwiegendem Maße der Gewerbesteuer unterlag, allein belastet sein sollte. Die mittelstandsfreundliche Politik brachte deshalb auch den freien Berufen die Gewerbesteuer.

Ferner wollte man die freien Berufe als Bundesgenossen im Kampf gegen die Gewerbesteuer, die man damals wie heute als ungerecht ansah, gewinnen. Es kamen kulturpolitische Erwägungen und die Taktik der Gewerbetreibenden hinzu³⁾.

Mit diesen Gründen kann heute eine allgemeine Gewerbesteuer auch für die freien Berufe nicht vertreten werden. Sie liefe vielmehr auf eine zweite Einkommensteuer hinaus⁴⁾. Das aber ist nicht der Sinn der

1) DB 1950, S. 564

2) Festgabe für Großmann, S. 169 ff

3) Timmerbeil, S. 36

4) Jastrow, S. 107

Gewerbsteuer.

2. Abschnitt: Die Einführung einer Berufssteuer

Die Einkommensteuerverkommission kommt in ihren Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht¹⁾ zu dem Schluß, daß es fraglich sei, ob sich das bisherige Nebeneinander von gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit auf die Dauer halten lasse. Sie meint dann, daß das Problem weniger groß wäre, wenn wir eine Berufssteuer hätten.

Schon die Begründung zum Gewerbesteuergezet 1936 geht auf die Frage der Berufssteuer ein²⁾. Das Aufkommen an Berufssteuer wäre verschwindend gering gewesen; man rechnete mit 2 - 3% des voraussichtlichen Gesamtaufkommens an Gewerbesteuer. Hinzu kommt, daß die Berufssteuer so viel "innerliche Ähnlichkeit mit der Gewerbesteuer" behalten hätte, daß es praktisch doch auf eine Gewerbesteuer, nur unter einer neuen Bezeichnung, hinausgelaufen wäre. Man hat deshalb damals davon abgesehen, die freien Berufe und die ihnen gleichgestellten Tätigkeiten einer Realbesteuerung in Form einer Berufssteuer zu unterwerfen.

Diese Gründe gelten auch heute noch³⁾, die Einführung einer allgemeinen Berufssteuer liefe auf eine zweite Einkommensteuer hinaus⁴⁾. Denkbar wäre weiterhin, die Berufssteuer nur von bestimmten Berufszweigen zu erheben, d.h. Ausnahmen zuzulassen, die von der Berufssteuer zu befreien wären. Der Arbeitsausschuß für die Große Steuerreform (1954)⁵⁾ hat eine solche Regelung ebenfalls abgelehnt, weil eine gesetzliche Abgrenzung und die Durchführung in der Praxis größten Schwierigkeiten gegenwärtig würde.

1) Seite 189

2) RStBl. 1937, S. 693 ff.

3) Arbeitsausschuß f.d. Große Steuerreform, S. 79

4) Jastrow, S. 107

5) aaO

3. Abschnitt: Die Gewerbesteuer in der Zukunft

1) Schon der Reichsfinanzhof¹⁾ war der Auffassung, daß sich durch die Annäherung der freien Berufe an die gewerblichen Unternehmen und die damit verbundene immer schwieriger werdende Abgrenzung beider Begriffe eine steuerliche Differenzierung nicht mehr rechtfertigen ließe und es deshalb naheliege, im Wege der Gesetzesänderung die freien Berufe den Gewerbetreibenden in der Steuerpflicht gleichzustellen.

Das ist richtig. Ebenso wie die freien Berufe begrifflich den Gewerbebetrieben zugeordnet werden können, ist das auch auf dem wirtschaftlichen Sektor der Fall. Es wurde schon angedeutet, daß die Größe der Wirtschaftskraft, liege sie nun in einer besonderen wirtschaftlichen Sicherheit oder im Kapital, das zur Arbeitskraft hinzutritt²⁾, heute kein Merkmal ist, das den freien Berufen fremd ist. Früher konnte der Gesetzgeber gewisse Berufe von der Gewerbesteuer freistellen, denn damals hoben sich die Begriffe des freien Berufs und des Gewerbes noch deutlich in wirtschaftlicher Hinsicht voneinander ab³⁾.

Was eigentlich soll heute mit der Gewerbesteuer besteuert werden? Es gibt doch für diese Steuer, wie sie zur Zeit besteht, keine Rechtfertigung mehr. Eine solche Besteuerung wurde schon früher als willkürlich empfunden. Was die Abgrenzung zu den freien Berufen anbelangt, so schien der Reichsfinanzhof bereits der Ansicht zu sein, dieser solle besser aufgegeben werden⁴⁾. Die Privilegien der sogenannten freien Berufe sind in der heute gesetzlich niedergelegten Weise vom wirtschaftlichen Standpunkt aus gesehen nicht mehr gerechtfertigt⁵⁾.

2) Die Gewerbesteuerpflicht des Fotomodells für Werbezwecke - um noch einmal darauf zurückzukommen - zeigt anschaulich, wie unhalt-

1) Urt. v. 14. 5. 1924 VI vA 5/24 in Slg. Bd. 14, S. 19

2) vgl. Timmerbeil, S. 59

3) vgl. die Untersuchungen der Kommission zum Einkommensteuerrecht, S. 189

4) Urt. v. 15. 7. 1924 II A 331/24 in Slg. Bd. 14, S. 145

5) vorsichtig: Schmitz in BP 1965, S. 67

bar die jetzige Regelung ist; der Fall zeigt aber auch die Problematik einer künftigen Besteuerung, wenn die Gewerbesteuer beibehalten werden soll.

Ihre Tätigkeit, so führt das Gericht aus⁶⁾, gehöre nicht in das Gebiet der Kunst, denn es fehle die im Bereich des Künstlerischen liegende seelisch-geistige Gestaltung einer selbständigen Rolle. Trotz Erbringung einer höchstpersönlichen Arbeitsleistung und Fehlen eines gewerblichen Betriebsvermögens müsse daher ihre Tätigkeit als gewerblich angesehen werden.

Will man ein brauchbares Ergebnis - unter Beibehaltung einer Gewerbesteuer - bekommen, dann scheint es sinnvoller, die bisherige Unterscheidung zwischen freiem Beruf und Gewerbebetrieb aufzugeben und auf die Größe des Betriebes abzustellen⁷⁾. Es wären dann etwa selbständig Tätige mit nach Umfang und Wert geringem Betriebsvermögen von der Gewerbesteuer zu befreien, wobei es auf die Art der Tätigkeit (z.B. wissenschaftlich oder handwerksmäßig) nicht ankommt.

Eine Umkehrung der Vervielfältigungstheorie ist in diesem Zusammenhang als Begründung denkbar. Die Vervielfältigungstheorie sagt im Grunde, daß eine an sich freiberufliche Tätigkeit wegen des Umfangs, in dem sie ausgeübt wird (nämlich wegen der Beschäftigung zahlreicher Hilfskräfte), einem Gewerbebetrieb gleichzustellen ist. Kehrt man diesen Satz um, dann erhält man folgendes Ergebnis:

Eine an sich gewerbliche Tätigkeit ist wegen des (geringen) Umfangs, in dem sie ausgeübt wird, einer freiberuflichen Tätigkeit gleichzustellen.

Diese Lösung hätte den Vorteil, daß sie sich organisch in die bisherige Regelung einfügen ließe. Dadurch fielen die kleinen Gewerbetreibenden ohne nennenswertes Vermögen aus der Gewerbesteuerpflicht heraus.

6) Urt. des FG München vom 13.10.1964 III 116-121/63 in EFG 1965, S. 231

7) vgl. auch Bräuer in Gerloff-Meisel, Handbuch der Finanzwissenschaften, S. 33

Diese "umgekehrte Vervielfältigungstheorie" kann eng und weit ausgelegt werden. Man kann nur alleinstehende Gewerbetreibende von der Gewerbesteuerpflicht freistellen, aber ebenso noch eine begrenzte Zahl von Hilfskräften zulassen. Daneben ist es auch möglich, auf die Größe des Betriebs abzustellen.

Der Nachteil dieser Lösung ist aber auch nicht zu übersehen. Die Abgrenzungsproblematik wird hier nicht beseitigt, sondern zum gewerblichen Sektor hin verlagert. Immerhin werden so die ganz unbilligen Ergebnisse vermieden. Die Systematik des Gesetzes kann natürlich mit solch einem verhältnismäßig geringen Eingriff nicht verbessert werden.

3) Die radikalste Lösung der Abgrenzungsproblematik zwischen den freien Berufen und den Gewerbebetrieben ist die Abschaffung der Gewerbesteuer. Dieser Schritt wird heute eindringlicher denn je gefordert.

So lassen sich steuertechnische Schwierigkeiten und die Systemwidrigkeit überwinden⁸⁾. Über die Ungerechtigkeit der Gewerbesteuer wurde ebenfalls schon gesprochen. Die Forderung nach Beseitigung dieser ältesten der heutigen Steuern, die in ihrem Sinngehalt antiquiert ist, ist deshalb berechtigt⁹⁾.

Nach einem Vorschlag von Grass¹⁰⁾ wäre dann daran zu denken, als Ausgleich die Gemeinden am Umsatzsteueraufkommen zu beteiligen. Der Gesetzgeber hat es vorgezogen, die Gemeinden an der Einkommensteuer zu beteiligen. Dadurch wird die Gewerbesteuer, die im wesentlichen denselben Personenkreis wie die Umsatzsteuer betrifft, zementiert^{10a)}.

Das Troeger-Gutachten 1965¹¹⁾ kommt ebenfalls zu dem Ergebnis, daß die Gewerbesteuer in ihrer derzeitigen Form reformbedürftig ist. Es geht

8) Bräuer, aaO, S. 53

9) Grass in Steuer-Kongreß-Report 1965, S. 135; Jastrow, S. 110

10) aaO

10a) BGBl. I 1969, S. 359 (Finanzreformgesetz) und
BGBl. I 1969, S. 1587 (Gemeindefinanzreformgesetz)

11) S. 96 ff.

nicht so weit, daß es die Forderung nach Abschaffung der gesamten Gewerbesteuer erhebt, sondern schlägt nur die Abschaffung der Gewerbeertragsteuer vor. Die Begründung ist allerdings mehr finanzpolitischer Natur.

Aus der Sicht der Abgrenzung zu den freien Berufen - was hier allein zu untersuchen ist - kann nur die Abschaffung der Gewerbesteuer befürwortet werden. Die derzeitige gesetzliche Regelung ist nicht verbesserungsfähig und führt oftmals (will man nicht die hier vorgeschlagene "umgekehrte Vervielfältigungstheorie" anwenden) zu unbilligen Ergebnissen. Damit bliebe zwar der Begriff der freien Berufe (§ 18 EStG) erhalten, doch wäre der Abgrenzung vom gewerblichen Betrieb in der Praxis das große Gewicht genommen, da dann immerhin die Gewerbesteuerpflicht entfielen.

ZUSAMMENFASSUNG

1) In wirtschaftlicher, also außerrechtlicher Sicht, ist eine Unterscheidung zwischen freien Berufen und Gewerbebetrieben nur im groben möglich. Die Entwicklung der Verhältnisse hat es mit sich gebracht, daß gewisse geschichtlich bedingte Gegensätze heute nicht mehr bestehen. Allgemeingültige Abgrenzungsmerkmale gibt es daher nicht. Die Annäherung beider Berufsgruppen rechtfertigt eine Unterscheidung nicht mehr.

2) Das Steuerrecht baut auf dieser außerrechtlichen, aber überholten Unterscheidung auf. Ist eine Differenzierung zwar (wirtschaftlich betrachtet) nicht mehr als zweckmäßig anzusehen, so läßt dies doch die Rechtmäßigkeit unberührt. Der Gesetzgeber bedient sich zur Abgrenzung beispielhafter Aufzählungen und unbestimmter Rechtsbegriffe, die nicht zu beanstanden sind und mit denen die Rechtsprechung ohne große Schwierigkeiten fertig geworden ist.

Er betrachtet zwar die freien Berufe begrifflich als besonderen Unterfall gewerblicher Tätigkeit, stellt aber in der steuerlichen Behandlung beides auf gleicher Ebene nebeneinander.

Eine vielfach geforderte positive Abgrenzung zwischen Freiberuflern und Gewerbebetreibenden brächte keine Vorteile gegenüber der bisherigen negativen Abgrenzung. Wenngleich im Steuerrecht - anders als im außerrechtlichen Bereich - die Abgrenzung hinreichend klar ist, so bleiben doch unbillige Grenzfälle (vor allem Gewerbebetreibende ohne nennenswertes Betriebsvermögen) übrig. Will man die Gewerbesteuer insgesamt nicht abschaffen, so hilft hier eine Umkehrung der sog. Vervielfältigungstheorie: "Eine an sich gewerbliche Tätigkeit ist wegen des (geringen) Umfangs, in dem sie ausgeübt wird, einer freiberuflichen Tätigkeit gleichzustellen."

L I T E R A T U R

Anraths

Das Wesen der sogenannten freien wissenschaftlichen Berufe,
Verlag Hoch, Düsseldorf 1930

Blümich- Boyens - Steinbring - Klein

Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 7. Auflage, Verlag
Franz Vahlen, Berlin und Frankfurt 1961

Bräuer

Die Frage der Heranziehung der Ärzte zur Gewerbesteuer,
Jena 1929

Deneke

Die freien Berufe, Friedrich Vorwerk Verlag, Stuttgart 1956

Eckhardt

Der Rechtscharakter der Gewerbesteuer, in BB 1965, S.133

Ehlers

Neuregelung der Abgrenzung zwischen freiberuflicher und
gewerblicher Tätigkeit, in BB 1961, S.1120

Einkommensteuerkommission

Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, Schriftenreihe des
Bundesministers der Finanzen, Heft 7, Wilhelm Stollfuss Ver-
lag, Bonn

Eyermann - Fröhler (Landmann - Rohmer)

Gewerbeordnung 1. Band, 11. Auflage, Verlag C.H. Beck,
München und Berlin 1956

Faut

Zusammentreffen von gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit,
in RWP (14) D, GewSt II B 4, Lief. 616, 25

Flume

Gewerbesteuerpflicht und freier Beruf, in DB 1950, S.564

Gerloff, Meisel

Handbuch der Finanzwissenschaft, 2.Band, Verlag Mohr, Tübingen 1927

Grass

Unruhige Gewerbebesteuer - Theorie und Praxis eines unzeitgemäßen Steuergesetzes, in Appl - Beck, Steuer-Kongreß-Report 1965, Verlag C.H. Beck, München und Berlin 1965

Grass

in Hartmann-Böttcher, Großkommentar zur Einkommensteuer, II, Anmerkungen zu § 18 EStG, Forkel-Verlag Stuttgart 1967

Greiffenhagen

Gegen die Heranziehung freier Berufsausübung zur Gewerbebesteuer, Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH, Düsseldorf 1955

Greiffenhagen

Zur Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe, in Wprg 1957, S.413

Hartmann - Böttcher

Großkommentar zur Einkommensteuer (s.o. bei Grass)

Hartz

Zur Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe, in Inf. 1957, S.130

Heinlein

Die Frage der Gewerbesteuerpflicht von Berufssportlern, in DStZ 1950, S.182

Herrmann - Heuer

Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 11.Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1950/65

Jastrow

Freie Berufe und Gewerbesteuer, München und Leipzig 1930

Karger

Die Gewerbesteuer der freien Berufe in Preußen, Berlin, Wien 1930

Kilian

Abgrenzung der freien Berufstätigkeit gegenüber dem Gewerbebetrieb in allgemeiner und besonderer Hinsicht unter Beachtung der gesetzlichen Regelung zur sogenannten Vervielfältigungstheorie, in DStR 1962/63, S.279

Krah

Einkünfte aus selbständiger Arbeit und ihre Abgrenzung gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb, in Inf. 1964, S.165

Kruse

Steuerrecht, Allg.-Teil, 2.Aufl., München 1969

Lademann - Lenski - Brockhoff

Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 3.Aufl., Richard Boorberg Verlag, Stuttgart-München-Hannover 1963/65

Lenski - Steinberg

Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 2.Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1957/65

Littmann - Kilian

Buchreihe Finanz und Steuern, Band 16 - Gewerbesteuer - 4.Aufl., Verlag Schäffer & Co, Stuttgart 1963

Littmann

Das Einkommensteuerrecht, 7.Aufl., Verlag Schäffer & Co, Stuttgart 1962

Meumann

Die freien Berufe, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, S.616 ff., Berlin 1930

Moeren

Zum Begriff "Freie Berufe", in FR 1956, S.340

Müller

Die einkommen- und umsatzsteuerliche Begünstigung der freien Berufstätigkeit, in Wprg 1954, S.342

Müthling

Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 2.Aufl., München und Berlin 1965

Mutze

Die Abgrenzung zwischen freiberuflicher Tätigkeit und Gewerbebetrieb, in NSt, Freie Berufe, Darstellung 1

Popitz

Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe, in Festgabe für Hermann Grossmann, Industrieverlag Spaeth und Linde, Berlin-Wien, 1932

Popitz

Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 3.Aufl., Verlag Otto Liebmann, Berlin 1928

Preußische Gesetzessammlung, Berlin 1891 und 1930

Rittner

Unternehmen und freier Beruf als Rechtsbegriffe, Heft 261/262 der Sammlung "Recht und Staat", Verlag Mohr, Tübingen 1962

Schmitt - Degenhardt - Gruss - Lindner

Buchreihe Finanz und Steuern, Band 13 - Bewertungsgesetz - 6.Aufl., Verlag Schäffer & Co., Stuttgart 1965

Schmitz

Der "freie" Beruf heute, in FR 1961, S.402

Schmitz

Zur Abgrenzung von gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit in BP 1965, S.67

Spitaler

Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht der Berufsträger freier, insbesondere steuerberatender Berufe, in FR 1950, S.161

Steuck

Freier Beruf und Gewerbebetrieb, in StuF 1964, S.250

Thoma

Künstler oder Gewerbetreibender, in FR 1955, S.17

Timmerbeil

Die Gewerbesteuerpflicht der steuerberatenden Berufe,
Dissertation Nürnberg, 1950

Tipke - Kruse

Abgabenordnung, 2. - 4.Aufl., Köln 1965/69

Troeger

Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die Große Steuerreform, herausgegeben von Heinrich Troeger, Verlag Schäffer & Co., Stuttgart 1954 (Troeger-Gutachten)

Troeger

Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland. Kommission für die Finanzreform, Vorsitz Heinrich Troeger. Verlag W. Kohlhammer GmbH Stuttgart, Deutscher Gemeindeverlag GmbH Köln, 1966

Weisensee

Verleger und Schriftsteller in ertragsteuerlicher Bedeutung in DStZ 1963, Ausg. A, S.305

VERZEICHNIS DER ZEITSCHRIFTEN

zit.:

BB	Betriebsberater, Verlagsgesellschaft "Recht und Wirtschaft" m.b.H., Heidelberg
BP	Steuerliche Betriebsprüfung, Erich Schmidt Verlag, Berlin-Bielefeld-München
DB	Der Betrieb, Verlag Handelsblatt GmbH, Düsseldorf
DStR	Deutsches Steuerrecht, Verlag C.H. Beck, München-Berlin-Frankfurt
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Ausgabe A), Industrieverlag Carlheinz Gehlsen, Heidelberg
FR	Finanz-Rundschau, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln
Inf.	Die Information, Ausgabe A, Information Verlagsgesellschaft m.b.H., Düsseldorf
NSt	Neues Steuerrecht von A bis Z, Erich Schmidt Verlag Berlin-Bielefeld-München
RWP	Rechts- und Wirtschaftspraxis, Forkel Verlag Stuttgart
StuF	Steuern und Finanzen, Norddeutscher Fachzeitschriften-Verlag, Hamburg
Wprg	Die Wirtschaftsprüfung, Poeschel Verlag, Stuttgart

LEBENS LAUF

Am 8. Dezember 1942 wurde ich als Sohn des Oberregierungsrats Dr. Karl Schettler und seiner Ehefrau Else, geb. Wolber, in Wien geboren. Meine Schulzeit begann 1948 an der Volksschule in Reutlingen und schloß 1961 mit der ordentlichen Reifeprüfung am Dillmann-Gymnasium in Stuttgart ab. Anschließend studierte ich Rechtswissenschaft an den Universitäten in München, Lausanne und in Mainz (1965/66). In München legte ich 1965 die erste und 1969 die zweite juristische Staatsprüfung ab. Seit 1969 bin ich in der Finanzverwaltung des Landes Baden-Württemberg tätig. Die mündliche Doktorprüfung fand am 7. Februar 1972 in Mainz statt.



